

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

محاضرات في المالية العامة

رئيس المجلس العلمي

أ.د. المصطفى كريمة



مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية

(جميع التخصصات العلمية)

اعداد الأستاذة: عزوز عائشة

السنة الجامعية 2019_2020

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

محاضرات في المالية العامة

مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية *LMD*
(جميع التخصصات)

اعداد الأستاذة: عزوز عائشة

السنة الجامعية 2019_2020

تقديم:

هذه المطبوعة هي مجموعة محاضرات خاصة بمقياس المالية العامة وهي موجهة لطلبة السنة الثانية ل. م. د في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وكل طالب يرغب في فهم القضايا المتعلقة بالمالية العامة التي تسمح له بفهم الاقتصاد المعاصر.

تكمن أهمية هذه المطبوعة في كونها تسلط الضوء على جانب مهم من النشاط المالي للدولة ألا وهو المالية العامة، التي تعتبر المرآة العاكسة لحالة الاقتصاد وظروفه وللحالة السياسية وظروفها، ويكفي للتدليل على ذلك أن نقف على الدور الذي تلعبه العناصر الثلاثة الرئيسية لمحور النشاط الاقتصادي والمالي للدولة (نفقات عامة، إيرادات عامة وميزانية عامة) في الحياة الاقتصادية، لذلك حاولنا من خلال هذا العمل دراسة هذه الجوانب بشيء من التفصيل.

فهرس المحتويات

الصفحة	مقدمة
	المحور الأول: عموميات حول المالية العامة
02	أولاً: نشأة وتطور المالية العامة
03	ثانياً: تعريف المالية العامة
04	ثالثاً: وظائف المالية العامة
05	رابعاً: المالية العامة والمالية الخاصة
07	خامساً: علاقة المالية العامة بالعلوم الأخرى
12	سادساً: المالية العامة في النظم الاقتصادية المختلفة
16	سابعاً: خصائص المالية العامة
18	أسئلة للتقويم
	المحور الثاني: النفقات العامة
20	أولاً: تعريف وعناصر النفقة العامة
21	ثانياً: تقسيم النفقات العامة
25	ثالثاً: محددات وحدود الانفاق العام
29	رابعاً: ظاهرة تزايد النفقات العامة
34	خامساً: الآثار الاقتصادية للنفقات العامة
39	سادساً: تطور النفقات العامة في الجزائر
42	أسئلة للتقويم
	المحور الثالث: الإيرادات العامة
44	أولاً: إيرادات أملاك الدولة (الدومين)
46	ثانياً: الرسوم
50	ثالثاً: الإيرادات من الضرائب
59	رابعاً: الآثار الاقتصادية للضريبة
61	خامساً: الإصدار النقدي الجديد
62	سادساً: القروض العامة
67	سابعاً : تطور الإيرادات العامة في الجزائر
70	أسئلة للتقويم

	المحور الرابع: الميزانية العامة للدولة
72	أولاً: مفاهيم أساسية حول الميزانية العامة
75	ثانياً: مبادئ وقواعد الميزانية العامة
78	ثالثاً: اعداد الميزانية العامة واعتمادها
80	رابعاً: تنفيذ الميزانية العامة
83	خامساً: الرقابة على الميزانية العامة
84	أسئلة للتقويم
	المحور الخامس: الرقابة المالية على النفقات العمومية
86	أولاً: تعريف الرقابة المالية
88	ثانياً: أهمية وأهداف الرقابة المالية وخصائصها
92	ثالثاً: أنواع الرقابة المالية
97	رابعاً: مراحل عملية الرقابة المالية
98	خامساً: أساليب تنفيذ الرقابة المالية
99	سادساً: مستلزمات تنفيذ الرقابة المالية
102	سابعاً: أساليب تنفيذ الرقابة المالية على النفقات العمومية
111	أسئلة للتقويم
	المحور السادس: التهرب والغش الضريبي
113	أولاً: مفهوم التهرب والغش الضريبي
117	ثانياً: دوافع التهرب الضريبي
119	ثالثاً: آثار التهرب الضريبي
123	أسئلة للتقويم

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	هيكل نفقات التجهيز	41
2	تطور هيكل الايرادات الضريبية	67
3	تطور هيكل الضرائب على المداخل والأرباح	68
4	تطور هيكل الضرائب على السلع والخدمات	68

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1	هيكل إيرادات الميزانية	68

عموميات حول المالية العامة

تواجه المجتمعات كافة ما يعرف بالمشكلة الاقتصادية بصرف النظر عن طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد فيها، وأن اختلاف الأنظمة الاقتصادية لا يعتمد على أساس وجود المشكلة الاقتصادية من عدمها، ولكن بكيفية معالجة هذه المشكلة، حيث أن المشكلة الاقتصادية تنجم عن حقيقتين أساسيتين هما: الحاجات المتعددة غير المحدودة والمتطورة، الموارد المحدودة من جانب آخر. لذلك فإن مشكلة المالية العامة وهي تخصيص الموارد وتوجيهها للإشباع الحاجات العامة جزء لا يتجزأ من المشكلة الاقتصادية أو بمعنى آخر هي مظهر من مظاهر المشكلة الاقتصادية، الا وهي تحقيق أحسن استخدام للموارد النادرة لتحقيق وإشباع الحاجة العامة، لذلك تعتبر المالية العامة جزءاً من الدراسة الاقتصادية ومن ثم تخضع لأدوات ومبادئ التحليل الاقتصادي. يتطلب لدراسة أي علم تحديد طبيعته ونطاقه وتطوره وعلاقاته بالعلوم الأخرى، فبغير ذلك سيكون فهم الموضوع والتعمق فيه والاحاطة بجوانبه غاية في الصعوبة.

أولاً: نشأة وتطور المالية العامة

لم يكن علم المالية معروفاً عند القدماء بشكل مستقل وهذا لا يعني أنه لم تكن في تلك الأزمنة الماضية أنظمة مالية قائمة على بعض المبادئ والقواعد، حيث ظهرت القضايا المالية ومبادئ الجباية والانفاق مع ظهور الدولة وقد خصصت بعض مؤلفات أرسطو وأفلاطون فقرات مطولة لمالية الدولة والمبادئ التي يجب أن تقوم عليها، أما بالنسبة للعرب فلم يكن لديهم بالطبع نظام مالي في حياتهم القبلية البدائية، الا أنهم بعد الاسلام استمدوا بعض الأساليب المالية من هذا الدين الحنيف وكذا من الأنظمة المالية للدول التي فتحوها فتم تأسيس بيت مال المسلمين وذلك على عهد الخليفة الراشد " عمر بن الخطاب " فكان يسجل الوارد اليه والصادر منه، لكن مالية الدولة في عهد الأمويين والعباسيين لم تكن منفصلة عن مالية الخليفة كما كان عليه الأمر في البلدان الأوروبية في القرون الوسطى بالنسبة للملوك والأمراء.

ويجدر أن نذكر هنا أثراً هاماً في المبادئ المالية عند المسلمين هو "كتاب الخراج" للقاضي أبي يوسف يعقوب بن ابراهيم الأنصاري الذي وضعه بناء على طلب الخليفة هارون الرشيد في تنظيم الخراج وغيره من الموارد المالية لبيت مال المسلمين وتحديد الانفاق بما يتوافق مع الكتاب والسنة والزمن. الا أن علم المالية لم يأخذ شكله الحالي، الا في الثلث الأول من القرن التاسع عشر ميلادي حيث كانت قضايا المالية وقضايا الضرائب تعالج قبل ذلك بصورة عامة في كتابات اقتصادية وقانونية.

وأول الباحثين في قواعد علم المالية العامة بحثا علميا العالم الفرنسي "بودان" (Bodin) في عام 1576 ثم نمت هذه الأبحاث في القرن السابع عشر ميلادي فظهرت عدة مؤلفات في قواعد الجباية وفي مختلف أنواع الضرائب وأسس تطبيقها، وفي القرن الثامن عشر ميلادي ظهر في أوروبا كتاب "روح القوانين" للمؤلف "مونتسكيو" (Montesquieu) محتويا على قواعد واضحة للأوضاع السياسية والمالية ونظام الضرائب وفي القرن الثامن عشر ميلادي وفي سنة 1776 نشر الاقتصادي الانجليزي كتابه المشهور "ثروة الأمم" الذي وضع فيه قواعد علمية صريحة لمختلف الضرائب، ثم جاءت الثورة الفرنسية فقلبت القضايا المالية رأسا على عقب.

وكانت فاتحة عصر جديد في التشريع المالي، ومع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين الميلادي أصبح علم المالية العامة مستقلا، له مؤلفيه، منظره وقواعده الخاصة به وتقاليده وصار يأخذ بعين الاعتبار في بحوثه الأبعاد الثلاثة: السياسية، الاقتصادية والاجتماعية.¹ وهكذا تطور علم المالية العامة تبعا للتطور الدولة وطبيعتها ووظيفتها وقد حصل التطور في ذلك خصوصا خلال السنوات التي تلت الحرب العالمية الأولى وخاصة عقب الكساد الكبير الذي حدث نتيجة أزمة 1929-1931.

ثانيا: تعريف المالية العامة

تعرف المالية العامة قديما بأنها: "ذلك العلم الذي يبحث في إيرادات ومصروفات الدولة دون تحقيق أي أهداف من جراء ذلك".²

ولكن مع تطور المجتمعات وما واكبه من تطور اقتصادي أصبحت المالية العامة أحد أهم المواضيع التي سيطرت على الفكر الاقتصادي، فجأت نظرية كينز في النقود والفائدة والعمالة، لتكون حجر الأساس في بناء مفاهيم جديدة للمالية العامة فأصبحت الحكومة تكيّف مستوى الانفاق العام لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاستقرار الاقتصادي والعدالة الاجتماعية وزيادة مستوى المعيشة، فأصبحت المالية العامة لا تهتم فقط بجباية الأموال وانفاقها بل تكيّف مستوى النفقات العامة والإيرادات العامة للرقابة على النشاط الاقتصادي، وفيما يلي سرد للبعض التعاريف الحديثة للمالية العامة.

¹ محرز محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص(31-32).

² طارق الحاج، "المالية العامة"، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص18.

التعريف الأول: " هو ذلك العلم الذي يتخصص في دراسة كيفية تنظيم النفقات والايادات العامة والميزانية العامة، بحيث تعمل على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المستوحات من الفلسفة التي تبنتها الدولة."¹

التعريف الثاني: " هو علم يبحث في نشاط الدولة باستخدام الوسائل المالية من نفقات ورسوم وضرائب وقروض ووسائل نقدية وميزانية وغيرها لتحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية."²

من خلال التعاريف السابقة نستنتج:

- المالية العامة علم قائم بذاته.
- المالية العامة تهتم بالإيرادات العامة والنفقات العامة.
- المالية العامة تبحث عن الوسائل الضرورية لتحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

ثالثاً: وظائف المالية العامة

تكمن وظائف المالية العامة فيمايلي:³

- اعادة توزيع الدخل القومي بشكل يحقق العدالة العامة والتوازن الاجتماعي من خلال تنفيذ خطط السياسات الاقتصادية وتشجيع الاستثمار من خلال توفير الجيش والأمان والحياة الكريمة لجميع المواطنين.
- توفير الرفاهية للدولة وزيادة إيراداتها.
- تحقيق الاستقرار الاقتصادي ومحاربة المشكلات الاقتصادية ومن أهمها محاربة الفقر والبطالة.
- توفير عدالة اجتماعية لغايات خدمة المجتمع.
- التطوير والتنمية الشاملة حيث تسعى الى تحقيق أهداف مختلفة في مختلف الجوانب المادية والمعنوية.
- تقوم الحكومات بمجموعة من الوظائف الأساسية تشتمل في التخطيط والتنظيم والتوظيف والتوجيه والتنسيق والرقابة والاتصال والموازنة.

¹مصطفى الفار، " الادارة المالية العامة"، ط1، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص8.

²أبو منصف، " مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة"، دار المحمدية، الجزائر، بدون سنة نشر، ص81.

³نفس المرجع أعلاه، ص(8-9).

رابعاً: المالية العامة والمالية الخاصة

ترتبط المالية العامة بالدولة فهي كما ذكرنا تعالج أموال الدولة من حيث الإيرادات والنفقات ضمن موازنة الدولة المرتبطة بأهداف مختلفة.

أما المالية الخاصة فترتبط بالأفراد والمشاريع الفردية، والشركات وتعرف بأنها: "ذلك العلم الذي يبحث في الإيرادات والنفقات المتعلقة بالقطاع الخاص ضمن إطار الميزانية العمومية بهدف تحقيق الربح".
ان المالية العامة يمكن أن تتشابه مع المالية الخاصة في بعض الجوانب كما أنها يمكن أن تختلف عنها وذلك نتيجة الاختلاف في طبيعة الدولة ودورها، وسلطتها والوسائل التي يمكن أن تعتمد عليها، عن طبيعة الجهات الخاصة ودورها وسلطتها ووسائلها.

1- أوجه التشابه بين المالية العامة والمالية الخاصة:

- توجد العديد من أوجه التشابه بين المالية العامة والمالية الخاصة والتي من أهمها مايلي:¹
- أن هدف كل من المالية العامة والمالية الخاصة هو تحقيق احتياجات بشرية أو انسانية، الا أن هذه الاحتياجات البشرية أو الانسانية تكون عامة، أي اجتماعية في حالة المالية العامة، وتكون خاصة في حالة المالية الخاصة.
 - أن كل منهما يقوم بتسجيل معاملاته وعملياته، ومسك سجلات واتباع طرق وإجراءات محاسبية ورقابية لضمان توثيقها، والتأكد من دقتها وحماية لها من سوء التصرف، سواء اتصل الأمر بالأموال العامة، أو الأموال الخاصة وبالذات التي تعود لجهات خاصة منظمة.
 - أن كل من المالية العامة والمالية الخاصة تقوم أساساً بالاستناد الى مبدأ العقلانية أو الرشد الاقتصادي، والذي يعني كلاهما يفترض ويستهدف تحقيق أقصى نفع أو مصلحة ممكنة بأقل قدر من التكاليف، رغم أن المنفعة والتكاليف هذه في المالية العامة هي اجتماعية، وهي خاصة في المالية الخاصة.
 - أن المالية العامة وكذلك المالية الخاصة تتحقق من خلالهما إيرادات ونفقات، وأنهما يحاولان قدر الامكان تحقيق التوازن بين الإيرادات والنفقات وحسب كل حالة وما تقتضيه بخصوص هذه الإيرادات والنفقات وتوازنهما.
 - عندما تكون النفقات أكبر من الإيرادات في كل من المالية العامة والمالية الخاصة يتم اللجوء في كل منهما الى الاقتراض لسد الفجوة التي تمثلها الزيادة في نفقات أي منهما على إيراداته.

¹ فليح حسن خلف، "المالية العامة"، ط1، عالم الكتب الحديث، الأردن، 2008، ص(17-18).

- أن كل من المالية العامة والمالية الخاصة تعمل على تدبير الموارد واتخاذ الوسائل التي يتم بموجبها تسديد القروض التي تترتب عليها، والتي تتمثل بأعباء خدمة هذه القروض، وهي أقساط السداد وفوائد القروض.

- وأخيرا وهو الأهم هو أن كل من المالية العامة والمالية الخاصة تواجه المشكلة الاقتصادية والتي تفرض الاختيار الاقتصادي بين اشباع وتلبية الحاجات التي هي في الغالب غير محدودة، والموارد التي هي عادة محدودة، وبغض النظر عن كون هذه الحاجات والموارد ذات طبيعة عامة كما هو عليه الحال في المالية العامة، أو ذات طبيعة خاصة كما هو عليه في المالية الخاصة.

2. أوجه الاختلاف بين المالية العامة والمالية الخاصة:

تختلف المالية العامة عن المالية الخاصة من حيث:¹

- الهدف: ان الفرد يقوم بتوزيع انفاقه على مختلف السلع والخدمات بحيث تتساوى المنافع الحدية لإنفاقه المختلفة رغبة في مضاعفة اشباعه الكلي من وحدات دخله.

وأن السلطات العامة تحاول أن توزع انفاقها بحيث تتساوى المنافع الحدية بالنسبة للمجتمع من جراء انفاقها على مختلف المرافق العامة.

ولكن المعيار الذي تتبعه الدولة هو من أجل تحقيق الرفاهية العامة ومنفعة المجتمع حيث تتوخى الدولة في نشاطها المالي تحقيق المصلحة العامة، لذا فإنها قد تقدم على القيام ببعض المشروعات رغم علمها مقدما أن الإيرادات الناتجة عنها لن تسمح بتحقيق الأرباح، حيث أنها تقدم على ذلك تحقيقا لاعتبارات أخرى ذات طبيعة اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية.

- الأسلوب: كما تختلف المالية الخاصة عن المالية العامة من حيث الأسلوب المتبع في أحداث الموازنة بين النفقات والإيرادات، إذ يحدد دخل الفرد مقدار ما يستطيع انفاقه، بينما انفاق السلطات العامة هو الذي يحدد مقدار ما يجب أن تحصل عليه من إيراد، وان الاختلاف في كيفية وأسلوب أحداث الموازنة بين نوعي المالية يعود أساسا الى أن الدخل الفردي (المالية الخاصة) محدود المصادر في المعتاد، بخلاف دخل الدولة (المالية العامة) حيث تتمتع الدولة بسلطات مالية ونقدية واسعة بل أنها تتفوق أساسا على المقدرة المالية القومية.

- وسائل الحصول على الإيرادات: حيث أن الوسائل المتبعة في الحصول على الإيرادات لمقابلة النفقات تختلف في النشاط الخاص عنها في النشاط العام، فالمشروعات الخاصة تحصل على إيرادها بطريقة

¹ محمد طاقة، هدي العزاوي، "اقتصاديات المالية العامة"، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2010، ص(16-17).

اختيارية وعن طريق الجهد المبذول أو بيع منتجاتها، لكن الدولة تتمتع بمقدرة واسعة بما تفرضه من ضرائب و إصدار القروض وزيادة إيراداتها بشتى الوسائل بما لها من سلطات مالية ونقدية واسعة، وفي هذا الصدد لابد من الإشارة الى أن الدولة وبالرغم مما تتمتع به من مرونة لا تستطيع أن تزيد إيراداتها الى ما لانهاية، فهناك جملة قيود على الدولة مراعاتها في ذلك، فهي لا تستطيع أن تزيد من الضرائب دون مراعاة الطاقة الضريبية وحالة الاقتصاد القومي، وان اللجوء الى القروض داخلية كانت أم خارجية يرتبط بقدرة الجهاز الانتاجي على تسديد القروض ووجود ظروف سياسية واقتصادية مناسبة تحفز على الاكتتاب بتلك القروض.

خامسا: علاقة المالية العامة بالعلوم الأخرى

تعد العلوم المالية من العلوم الاجتماعية، لذا لا نستطيع أن نفرصه عن العلوم الأخرى، فهو مرتبط بها ومن أهم هذه العلوم:

1- علم الاقتصاد:

يعرف الاقتصادي الفرنسي "جون باتيست ساي" علم الاقتصاد بأنه: "ذلك العلم الذي يدرس انتاج، تقسيم توزيع واستهلاك الثروات في المجتمع" بينما يذهب نيوكلاسيك الى تعريفه بأنه: "العلم الذي يدرس منح وتوزيع الموارد النادرة بين الحاجات النهائية البديلة".¹

ان للمالية العامة والتشريع المالي علاقة بالاقتصاد، وهي علاقة قديمة ووثيقة جدا، فعلاقة المالية العامة بالاقتصاد هي علاقة الجزء بالكل يؤثر ويتأثر كل منهما بالآخر وذلك عن طريق استخدام الإيرادات والنفقات العامة كأدوات مهمة للتأثير بالاقتصاد، فالظاهرة المالية هي في حقيقتها ظاهرة اقتصادية ففي الكثير من الأزمات الاقتصادية كالتضخم والانكماش يمكن للضرائب أو للنفقات أن يكون لها دور مشهود ومؤثر في التخفيف منها، كذلك تشكل السياسة المالية والسياسة الاقتصادية معا وحدة واحدة ولا يقوم بينهما تعارض، بل ان بينهما وحدة الهدف في تحقيق استقرار وتوازن اقتصادي شامل والتخلص من الأزمات الاقتصادية، و نتيجة للارتباط المتبادل والوثيق بين المالية العامة وعلم الاقتصاد فقد ازداد الاهتمام بدراسة الجوانب الاقتصادية للمالية العامة، كما توسع الاهتمام أيضا بدراسة آثار مفردات المالية العامة من نفقات وإيرادات في الاقتصاد القومي.²

¹ Ahmed Silem, Jean-Marie Albertini, « Lexique d'économie », Dalloz, 1999, p225 .

² محمد الصغير بعللي، يسري أبو العلا، "المالية العامة"، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص15.

2- علم الإحصاء:

يقصد بالإحصاء " من جهة مجموعة المعطيات العددية التي تخص قطاعا معينا- إحصائيات انتاج السيارات مثلا- ومن جهة أخرى نشاط جمع، معالجة وترجمة هذه المعطيات"¹.

لا يخلو علم من العلوم الا ويستخدم الإحصاء في التحليل والقياس لاستنباط النتائج الرقمية، فالتحليل المنطقي للظواهر المختلفة ومنها المالية لا يكفي وحده للوصول الى نتائج منطقية بل بالإمكان استخدام النظريات الإحصائية المختلفة للوصول الى نتائج أكثر دقة ومنطقية.²

ان علم الإحصاء يقدم للباحثين صورة واضحة المعالم و الزوايا لكافة الظواهر المالية التي يعبر عنها ويقوم بترجمتها وتجسيدها في صورة أرقام وبيانات وإحصائيات، ولاشك أن دراسة الإحصائيات هي التي تمثل الأساس الضروري للقيام بالتنبؤات المالية من تقدير للنفقات المستقبلية و الإيرادات المتوقعة، فضلا عن أهميتها القصوى في تحقيق الرقابة على الأجهزة المالية المختلفة.

وبعبارة أخرى، يعتبر علم الإحصاء من العلوم المساعدة لعلم المالية العامة والتي لا يمكن الاستغناء عنها في رسم السياسة المالية للدولة، اذ يتطلب اعدادها توفر البيانات والمعطيات الإحصائية الخاصة بالدخل الوطني وتوزيع الثروة والدخول بين شرائح المجتمع، وعدد السكان وتوزيعهم من حيث السن والمناطق الجغرافية المختلفة ومستوى ميزان المدفوعات، ومدى الاقبال على استهلاك بعض السلع والخدمات وغير ذلك من الأمور اللازمة لتقرير السياسة المالية التي يجب اتباعها في ظل ظروف معينة ولتحقيق أهداف محددة مسبقا.³

3- علم القانون:

المعروف أن القانون مجموعة من القواعد العامة المنظمة لسلوكات أفراد مجتمع معين، على النحو الذي يفيد العامة ويقلل من التناقضات واختلاف المصالح، وتحملهم السلطة العامة مسؤولية الانصياع لهذه القواعد، واحترامها وتسليط الجزاء على من يخالفها.⁴

من خلال اطلاعنا على اهتمامات كلا العلمين نستخلص أن القانون ينظم السياسة المالية العامة باعتبارها سلوك مجتمع، فمثلا يتدخل القانون في تحديد النفقات العامة والإيرادات العامة ضمن قانون المالية، وفي هذا السياق جاء دستور 1996 بقواعد وأحكام تتعلق بالمالية العامة كما هو وارد خاصة بالمواد: 17، 18، 20، 21، 64، 121، 122، 123، 160، 170.

¹ Claude-Danièle ECHAUDÉMAISON - sous la direction- : « Dictionnaire d' économie et de sciences sociales » ,Nathan édition,1998,p417 .

² طارق الحاج، " المالية العامة"، مرجع سبق ذكره،ص24..

³ محرز محمد عباس، " اقتصاديات المالية العامة"، مرجع سبق ذكره،ص41.

⁴ أبو منصف، " مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة"، مرجع سبق ذكره،ص82.

كما يتدخل القانون كذلك في تحديد كيفية حساب الضريبة، وأسلوب انفاقها و الجزاءات المترتبة على من يتهرب من المساهمة في الاعباء العامة للدولة، وفي الجزائر صدر قانون للضرائب بموجب الأمر 101-76 المؤرخ في 12-09-1976 المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والأمر رقم 103/76 المؤرخ في 12-09-1976 المتعلق بالطابع.

كما صدرت قوانين عديدة تنظم المالية العامة، لعل أهمها: القانون رقم 84-17 المؤرخ في 7/7/1984 والمتعلق بقوانين المالية، الذي يشكل القانون العضوي الاطاري للمالية العامة بالجزائر، طبقا للمادة 123 من الدستور.¹

4. علم السياسة:

يوجد هناك أكثر من تعريف لعلم السياسة فالبعض يعرفه بفن صناعة الممكن، وهو يبحث في نظام الحكم والعلاقات المتبادلة ما بين أجهزة السلطة بعضها مع بعض وما بينها وبين الافراد ولكي تمارس سلطات الحكم عملها بحاجة الى مصادر أموال وانفاق والمالية العامة تبحث في نفقات وايرادات سلطات الدولة وأجهزتها المختلفة، ان طبيعة نظام الحكم سواء أكان ديمقراطي أم استبدادي يؤثر على المالية العامة فالأنظمة الديمقراطية تتوخى العدالة في جباية المال العام وتحرص أن يلي الانفاق العام الحاجات العامة وهذا ينعكس ايجابيا على العلاقة ما بين نظام الحكم والأفراد، أما الأنظمة الاستبدادية التي تجبى المال دون وجه حق وتنفقه لتلبية الحاجات الخاصة.

فالمالية العامة تؤثر على وضع الدولة السياسي فأية مغالاة في فرض الضرائب أو الرسوم قد يؤدي الى ثورات داخلية كذلك فان عدم انفاق الأموال العامة لخدمة الصالح العام يؤدي الى نفس النتيجة وفي بعض الحالات التي تلجأ فيها الدولة الى الاقتراض من الخارج قد يؤدي الى فقدان استقلالها السياسي، وفي حالة اعداد الموازنة العامة فان بنودها تعكس التوجه السياسي لعمل الحكومة المستقبلي فوجود مؤشرات في بنود الموازنة العامة لزيادة التسليح أو لزيادة الانفاق على التعليم يدل على أن الحكومة سياساتها اما نحو الحرب أو نحو التعليم، وفي جميع الأنظمة الديمقراطية يتم مناقشات في المجالس النيابية حول بنود الموازنة العامة النابعة من خلفيات سياسية بإقرار الموازنة العامة أو رفضها من قبل هذه المجالس هو بحد ذاته عمل سياسي، مما سبق نلاحظ أن العلاقة ما بين علم السياسة والمالية العامة هي تبادلية ويرتبط كل منها بالآخر فيؤثر ويتأثر به.²

¹ محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(15-16).

² طارق الحاج، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص22.

5- علم الاجتماع:

للاطلاع على العلاقة القائمة بين العلمين يتطلب معرفة موضوع علم الاجتماع، هذا الأخير هو ذلك العلم الذي يدرس الظواهر الاجتماعية من سلوكات وأفعال وتصرفات، ويحاول فهمها وتحليلها وتفسيرها، كدراسة عادات وتقاليد مجتمع معين، وأفات اجتماعية كظاهرة الانتحار، الطلاق، الاختلاس، للمالية العامة دور مؤثر على مداخل المجتمع وتحقيق عدالة اجتماعية والتخفيف من حدة البطالة والرفع من القدرة الشرائية من خلال اعادة توزيع الثروة والاستعانة بالمعدلات الضريبية ومجالات الانفاق. و أخيرا نقول أن السياسة المالية والنظام المالي لهما تأثير مباشر على الصحة الاجتماعية، اضافة الى مرسومي السياسة المالية يأخذون بعين الاعتبار تصرفات المجتمع المراد تطبيق هذه السياسات، فعند اعداد قانون المالية للدولة يراعي فيه: القدرة الشرائية، معدلات البطالة، عادات وتقاليد المجتمع (مدى تقبله لضرائب جديدة ، التهرب الجبائي)، العلاقة ذات تأثير متبادل.¹

6- علم السكان:

والعلاقة هنا أيضا وطيدة حيث من المعروف أن علم السكان يهتم باقتصاديات السكان وتوزيعهم وخصائصهم المختلفة من حيث الجنس والنوع ومستوى الأعمال وكيفية الوصول الى الحجم الأمثل للسكان وهو معدل النمو السكاني الذي يتناسب مع معدل النمو الاقتصادي المنشود. وعلم اقتصاديات المالية له علاقة وطيدة بالكثير من هذه الجوانب حيث يلاحظ على سبيل المثال أن أوجه الانفاق العام لها علاقة مؤثرة بهذه المجالات فنجد أن الانفاق العام يختلف حسب توزيع السكان من حيث مستوى الأعمار أو المستوى العمري فاذا ارتفعت نسبة الشيخوخة الى اجمالي السكان فان ذلك يعني ضرورة بناء المستشفيات ودور العناية وبيوت للمسنين، وعلى العكس من ذلك اذا كانت نسبة الأطفال عالية مجموع السكان فيصبح من الضروري بناء دور الحضانة والمدارس والمعاهد وتوفير الغذاء المدعم والحليب والالبان وغيرها وهكذا، وعموما معظم مؤشرات تقرير التنمية البشرية الصادر عن الأمم المتحدة تشير بقوة الى تلك العلاقة بين علم المالية العامة وعلم اقتصاديات السكان.²

7- علم المحاسبة:

تعرف المحاسبة على أنها: "تقنية قياس تقوم بملاحظة تسجيل وتخزين نشاط عون اقتصادي، خاص أو عام أو الأمة ككل، وهي موجهة للقيام بدور أداة للمعلومات للعون نفسه أو الجمهور وهذا بهدف الانصياع لواجب قانوني أو جبائي أو للقيام بعمليات تحليل التسيير والتقدير"

¹ أبو منصف، "مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص83.

² عبد المطلب عبد الحميد، "اقتصاديات المالية العامة"، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص(20-21).

و تعني المحاسبة كذلك مجمل الدفاتر والوثائق المحاسبية لمؤسسة أو لتاجر ويمكننا أن نفرق بين ثلاثة فئات كبرى لمادة المحاسبة: المحاسبة الخاصة، المحاسبة العمومية والمحاسبة الوطنية. فالمحاسبة الخاصة هي عبارة عن مجموعة من التقنيات التي تتكون من المحاسبة العامة (ميزانية وحسابات النتائج)، أما المحاسبة العمومية فالمعنى الواسع له: "هي مجموعة القواعد المحددة لواجبات ومسؤوليات الإدارات أو الأمرين بالدفع والمحاسبين في تنفيذ القرارات المالية وملاحظة وتتبع عمليات الدولة والجماعات المحلية الأخرى، بينما المحاسبة الوطنية أو المحاسبة الاقتصادية أو حساب الأمة، فهي عبارة عن نظام محاسبي اقتصادي كلي يسمح برسم صورة كمية بسيطة للعلاقات والروابط بين مختلف التدفقات المتعلقة بنشاط مختلف أعوان الاقتصاد الوطني والعلاقات التي يكونها مع باقي العالم. منكل هذه التعاريف يمكننا اكتشاف رابطة وثيقة بين المالية العامة والمحاسبة إذ أن العديد من مسائل المالية العامة، وخاصة الضرائب، تستلزم المعرفة والامام بأصول المراجعة وتقنياتها من اهتلاكات وجرد و مؤونات وانجاز الحسابات الختامية.

وللمالية العامة ارتباط هام بالمحاسبة الوطنية بل تشكل ركنا أساسيا من أركانها خاصة فيما يتعلق بالنفقات العامة الاجمالية منها والصادفية، كما أنه مطلوب الامام بالمعارف المحاسبية خاصة المحاسبة الوطنية في اعداد الميزانية العامة للدولة وتنفيذها والرقابة عليها حيث أنه كلما زاد تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي كلما ازدادت الصلة بين المالية العامة والمحاسبة، إذ يتطلب ذلك نشر ميزانيات تجارية لمشاريع الدولة الى جانب البيانات المالية الخاصة بها والواردة في ميزانية الدولة أو الميزانيات المستقلة أو الميزانيات الملحقه.¹

سادسا: المالية العامة في النظم الاقتصادية المختلفة

إن الدولة في صورتها الحالية هي نتيجة تطور تاريخي طويل تميزت كل مرحلة من مراحلها بأهداف معينة تتفق ومصالح المجتمع ، ويعتبر تغير الانظمة الاقتصادية محرك هذا التطور، وإذا أردنا أن نفهم المالية العامة وجب دراسة هذه الانظمة على أساس قوانين التطور الاقتصادي للمجتمع وعلى أساس الوظائف التي تضطلع بها الدولة داخل نظام اقتصادي واجتماعي معينين، وإذا تتبعنا تطور وظائف الدولة وأهدافها ، ألقينا الضوء على تطور مفهوم المالية العامة ، اذا ان جوهر وغرض المالية يختلفان في انواع المجتمعات المختلفة مادامت توجد اختلافات بين علاقات الانتاج الكامنة وقوانين تطور المجتمع، فنشاط الدولة المالي لإشباع الحاجات العامة رهين بدورها في الحياة الاقتصادية والذي يتحدد بدوره بتفاعل العوامل السياسية والاقتصادية وبمرحلة التطور الذي يمر بها المجتمع، ونتيجة للتغيرات الجذرية التي حدثت عبر

¹ محرزى محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(46-47).

التطور التاريخي لمختلف المجتمعات، في اساليب الانتاج الاجتماعي ، وفي أسس توزيع الدخل القومي ، أدت الى تغيرات جذرية في الوظائف الأساسية التي تقوم بها الدولة وبالتالي في جوهر وغرض المالية العامة، فدور الدولة في المجتمع الرأسمالي يختلف عنه في المجتمع الاشتراكي ، كما ان دور الدولة يختلف في المجتمع الواحد تبعا إلى درجة تقدمه ، كما أن جوهر النشاط المالي للدولة يكمن في الحصول على الموارد النقدية وإنفاقها لإشباع الحاجات العامة وتحقيق اهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، كما يتوقف هدف هذا النشاط على مدى أهمية وتعدد هذه الحاجات التي تختلف من مجتمع الى آخر حسب فلسفته السياسية وحسب درجة نموه وتقدمه الاقتصادي .

1- المالية العامة في النظام الرأسمالي:

يمكننا معالجة هذا النظام من خلال مرحلتين رئيسيتين: الأولى مرحلة الاقتصاد الحر والثانية مرحلة التدخل وسنقوم فيما يلي بإعطاء فكرة عن الطبيعة المالية في كل مرحلة .

أ- مرحلة الاقتصاد الحر:(المالية العامة المحايدة)

تتمثل الفكرة الرئيسية لهذه المرحلة في اعطاء الأفراد الطبيعيين والاعتباريين الحرية المطلقة لممارسة أي نشاط اقتصادي يريدونه، ويكون الحافز لهؤلاء الأفراد هو تحقيق الربح ويتولى نظام السوق الحر تحديد مدى تقدم أو فشل عمل الأفراد، وبهذه الوسيلة يمكن تحقيق الرفاه الاقتصادي والاجتماعي وبهذا لا تتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للأفراد ويقتصر تدخلها في الوظائف الرئيسية اللازمة لديمومتها والمحافظة على كينونتها كالمحافظة على الأمن الداخلي والخارجي وبناء المرافق العامة التي يحجم النظام الخاص عن القيام بها، ولذلك فان دور المالية العامة للدولة ينبغي أن يكون محايدا، أي أن نشاط الدولة من خلال إيراداتها العامة أو من خلال نفقاتها العامة يجب أن لا يؤثر على النشاطات الاقتصادية، ولا يتأثر بها وبذلك يتأكد عن طريق ذلك الدور المحايد للدولة الرأسمالية، وهو ما يعني أن دورها المالي هذا هو دور استهلاكي أساسا، ولا يمكن أن تمارس الدولة في إطاره نشاطا انتاجيا، ونتيجة لهذا الدور فان انفاق الدولة ينبغي أن يتم بأضيق نطاق ممكن.

نستطيع أن نحدد أسس المالية العامة المحايدة بالنقاط التالية:¹

- تستخدم النفقات العامة في مجال الوظائف الرئيسية للدولة.
- إيرادات الدولة في إطار ذلك ينبغي أن تستند أساسا على الضرائب التي هي الوسيلة العادية لتمويل نفقاتها، اضافة الى إيرادات الدولة من أملاكها العامة، بحيث لا تتوسع الدولة في فرض الضرائب.

¹ فليح حسن خلف، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(41-42).

- أن لا يتم الاعتماد على القروض كوسيلة للحصول على الإيرادات إلا استثناءاً وباعتبارها وسيلة غير عادية.
 - يتعين على الدولة عدم اللجوء الى التمويل بالعجز (التمويل التضخمي) بسبب المساوئ والأضرار، والآثار السلبية التي تترتب عليه وتنجم عنه.
 - أن الدولة تستند في حصولها على الإيرادات على مبدأ أساسي يتمثل بتحقيق العدالة والمساواة في تحمل أعباء قيام الدولة بنشاطاتها المالية في إطار ماليتها العامة، والذي أعتبر مبدأً أساسياً في توزيع أعباء الدولة، أي في إيراداتها ونفقاتها، وفي عموم ممارستها المالية.
 - يتم العمل في ظل الدور المحايد للمالية العامة على ضرورة احداث التوازن بين الإيرادات العامة والنفقات العامة من خلال الميزانية العامة للدولة.
- ب- مرحلة التدخل (المالية العامة المتدخلة)
- عانى النظام الرأسمالي من أزمات اقتصادية حادة عجز أسلوب المالية العامة المحايدة من حلها، وكان من أبرز هذه الأزمات تلك التي ظهرت سنة 1929 والمعروفة بالكساد العامي الكبير، فجاء علماء الاقتصاد وطلبوا بتدخل الدولة لمواجهة هذه الأزمات وكان على رأسهم كينز الذي عبر عن رأيه في كتابه " النظرية العامة في التشغيل والفائدة والنقود" سنة 1936 و دعى الدولة الى لتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق الأهداف المختلفة، دون أن يعني ذلك التحول الى النظام الاشتراكي بل مع المحافظة على أسس النظام الرأسمالي، وأصبح دور الدولة يتعدى الأمن والدفاع، شمل تقديم الخدمات العامة كالتهليم والصحة، واستغلال الموارد وانشاء المشاريع الانتاجية لزيادة ثروة المجتمع، والحصول على القروض بالإضافة الى الضرائب والرسوم والغرامات، وتأمين الصناعات وتملك عناصر الانتاج، من هنا جاءت فكرة المالية العامة المتدخلة والتي تقوم على الأسس التالية:¹
- اعتبار الإيرادات العامة والنفقات العامة أدوات لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية.
 - تستخدم الموازنة العامة لمعالجة التقلبات الاقتصادية الى تظهر في الدولة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي فيمكننا تخصيص فائض الموازنة المتحقق في فترة الازدهار لتغطية العجز المتحقق في فترة الكساد.

¹ طارق الحاج، " المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص32.

- أصبح هدف الموازنة ليس تحقيق التوازن الحسابي بين الإيرادات والنفقات بل تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، فبالإمكان اللجوء الى الاصدار الجديد في أوقات الكساد لتمويل التوسع في الانفاق العام أو احداث فائض في الموازنة لمواجهة التضخم في أوقات الرواج الاقتصادي، وقد يكون ذلك على حساب التوازن الحسابي للموازنة.

- لم تعد الضريبة أداة لتمويل الإيرادات العامة فقط بل استخدمت ايضا لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.

- كبر حجم الموازنة العامة لتعدد مصادر الإيرادات كذلك لزيادة أوجه الانفاق.

2. المالية العامة في النظام الاقتصادي الاشتراكي:

ان دور المالية العامة في الاقتصاد الاشتراكي يتسع بدرجة كبيرة مع اتساع دور الدولة، والذي يتضمن قيام الدولة ذاتها بكل أو معظم النشاطات الاقتصادية، وبالات انتاجية منها من خلال ملكية الدولة والتي هي ممثلة المجتمع لهذه النشاطات، وادارتها عن طريق التخطيط الشامل كآلية لعمل هذه النشاطات وتوجيهها.

بعد هذا التوضيح البسيط والمختصر عن طبيعة هذا النظام نستطيع وباختصار أيضا أن نحدد خصائص المالية العامة في النظام الاشتراكي:¹

- المصدر الرئيسي للإيرادات العامة هو القطاع العام وليس الضرائب لأن الملكية لعناصر الانتاج للدولة.

- كبر حجم النفقات الاستثمارية وذلك للحصول على إيرادات، مع العلم أن النفقات الاستثمارية للدولة أيضا.

- القروض الداخلية شبه اجبارية أما القروض الخارجية فهي من الدول الاشتراكية الأخرى.

3. المالية العامة في الاسلام:

لو نظرنا الى المال الذي ينفق نفقة عامة في ضوء الشريعة الاسلامية لوجدناه كمايلي:

- انفاق أموال الزكوات.

- انفاق الفيء والغنيمة.

- انفاق خمس المعادن.

¹ فليح حسن خلف، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص47.

ولكل انفاق وجه يصرف فيه وهذا ما يميز الاسلام عن غيره من النظم الوضعية المالية حيث يحدد الاسلام أوجه الانفاق قبل أن يرد اليه المال المراد انفاقه.

ونظام المال والاقتصاد في الاسلام انما ينطلق في تكاليفه المالية وفرضياته التمويلية من أوعية مالية فريدة في نوعها وذاتها، ومن حصائل مالية غنية في مواردها وغزيرة في مردودها وقوية في مصادرها ومستقرة في ينابيعها، وأشهرها فريضة الزكاة التي تستند في وجودها الى الألوهية في التنزيل والى السنة النبوية في التفصيل.

ولاشك في أن العمدة في هذا الباب والمنظم له هو قول الله تعالى: "انما الصدقات للفقراء والمساكين والعاملين عليها والمؤلفة قلوبهم وفي الرقاب والغارمين وفي سبيل الله وابن السبيل فريضة من الله والله عليم حكيم".

ولعل سمو ورفعة النظام الاقتصادي والمالي الاسلامي في توفيره للأموال والمصادر التمويلية انما ينطلق من مفاهيم ومعايير تكليفية الهيبة وشرعية قبل أن تكون وضعية تستند الى شواهد الرحمة والرفقة بالمسلمين دون مشقة بعيدا عن التعسف أو الظلم في الجباية أو الحرج في التكليف، وذلك كله في اطار مجموعة من الضوابط والأحكام.¹

سابعا: خصائص المالية العامة

1- المالية العامة في الدول المتقدمة:

بعد أزمة سنة 1929 لم تعد البلدان تهتم بتحديد الأعباء العامة وتوزيعها على الأفراد بل يبحث إضافة إلى ذلك على كيفية استخدام العبء المالي، وتقوم المالية العامة في الدول المتقدمة على الأسس التالية:

- التوازن بين النفقات العامة والإيرادات العامة لم يعد الهدف، بل أصبح الهدف هو تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي ولو على حساب التوازن المالي أو الحسابي في الميزانية العامة.
- الإيرادات العامة والنفقات العامة جزءا من الكميات الاقتصادية الكلية، تستعملها الدولة من أجل التدخل والمساهمة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الجديدة.
- إمكانية أخذ الدولة بالميزانية العامة لمعالجة الدورات والتقلبات الاقتصادية، وذلك بتخصيص فائض الإيرادات المتحقق في سنوات الازدهار لتغطية العجز في سنوات الانكماش والكساد الاقتصادي.²

2- المالية العامة في دول العالم الثالث:

¹ محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(20-21)
² خالد شحادة خطيب، أحمد زهير شامية، "أسس المالية العامة"، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص(36-37).

المحور الأول: عموميات حول المالية العامة

للتعرف على المالية العامة في الدول النامية وأهدافها يتطلب الأمر التعرف بإيجاز على أهم الخصائص الاقتصادية لهذه الدول والمتمثلة في:

- انخفاض نصيب الفرد من الدخل القومي فضلا عن سوء توزيعه.
- ارتفاع الميل الحدي للاستهلاك وانخفاض الميل الحدي للادخار مما يترتب على ذلك انخفاض مستويات الاستثمار.
- اتصاف اقتصاديات الدول النامية بأنها اقتصاديات تابعة " أحادية الجانب " تعتمد على تصدير المواد الأولية والخامات واستيراد السلع الاستهلاكية والآلات.
- ضعف الأجهزة المصرفية وتخلف السوق المالية والنقدية.
- كما أنها تتميز كذلك ب:
- عدم مساهمة القطاع الصناعي إلا بنسبة ضئيلة جدا من الناتج القومي الإجمالي مع الاعتماد على الصناعات التحويلية والخفيفة وليس الصناعات الثقيلة.
- يحتل القطاع الزراعي نسبة عالية من الناتج القومي
- عدم وجود نظام اقتصادي واضح المعالم، إذ نجد أكثر من نظام إنتاجي في نفس الوقت، فهو نظام خليط يخضع لبعض خصائص النظام الرأسمالي إلى جانب بعض خصائص النظام الاشتراكي وخصائص النظام القبلي أو الرعوي أو الإقطاعي....الخ
- اعتماد هذه الدول على المساعدات المالية والفنية الخارجية مما أدى إلى التبعية الاقتصادية والسياسية للخارج.
- بعد التعرف على بعض خصائص الدول النامية، يمكننا الآن التطرق إلى خصائص المالية العامة في هذه الدول والمتمثلة في:¹
- صغر حجم الميزانية العامة مقارنة بالدول الرأسمالية المتقدمة وذلك لضيق مصادر الإيرادات وبالتالي لعدم التوسع في مجال الإنفاق
- العجز المستمر في الميزانية العامة، والذي يعود لأكثر من سبب، منها سوء استخدام المال العام و الرقابة على الإنفاق في أكثر الحالات، والاعتماد على القروض الخارجية وبالتالي الالتزام بسداد

¹ طارق الحاج، " المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص37.

أقساط هذه القروض والفوائد المترتبة عليها والذي لا يتم من خلال الاعتماد على المشاريع الانتاجية بل على حساب بنود الموازنة العامة.

- تستخدم النفقات العامة في المجالات الاقتصادية الأساسية مثل: شق وتعبيد الطرق، وانشاء السدود، كما أنها تستخدم في المجالات الاجتماعية الأساسية مثل التعليم والصحة والاسكان.
- انخفاض الاقتطاع الضريبي اذ لا يشكل الا نسبة ضئيلة جدا من الناتج القومي الاجمالي لا تتعدى الـ 18% وذلك مقارنة بالدول المتقدمة التي يشكل فيها الاقتطاع الضريبي نسبة تصل الى 35% من الناتج القومي الاجمالي.
- هذه الدول تعاني من عدم توفر جهاز اداري كفؤ، مما يعرقل عملية تطبيق القوانين الضريبية، هذا الى جانب انخفاض الوعي الضريبي لدى المكلفين.

أسئلة للتقويم

- 1- ما هو الفرق بين الحاجات العامة والحاجات الخاصة.
- 2- بناء على ما درست عرف المالية العامة مبينا علاقتها بالعلوم الأخرى.
- 3- ترتب على اختلاف النشاط العام عن النشاط الخاص اختلافا بينا بين المالية العامة والمالية الخاصة) ناقش هذه العبارة).
- 4- ما الفرق بين المالية العامة والمالية الخاصة من حيث الأسلوب المتبع للإحداث التوازن بين الإيرادات والنفقات.
- 5- وضح مفهوم المالية العامة في المجتمع الاشتراكي تم أذكر أهم خصائصها.
- 6- ماهي أوجه الاختلاف بين المالية العامة في النظام الاقتصادي الاسلامي والنظم الوضعية.

النفقات العامة

تطورت دراسة النفقات العامة مع تطور طبيعة المالية العامة من مالية محايدة الى مالية وظيفية، وأصبح فقهاء المالية العامة يهتمون بدراسة وتحليل النفقات العامة وتقسيماتها، وحدودها وضوابطها، وأثارها الاقتصادية والاجتماعية، فلم تعد تدرس النفقات العامة من الناحية الكمية فقط بل أصبحت تدرس من الناحية النوعية أيضا، أي من ناحية أثارها في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي استخدامها وسيلة للإحداث آثار معينة وتحقيقا للأهداف المرسومة مسبقا في اطار السياسة المالية للدولة.

أولا: تعريف وعناصر النفقة العامة

تعرف النفقة العامة بأنها : "مبلغ من المال يخرج من خزانة الدولة بواسطة اداراتها ومؤسساتها وهيئاتها ووزاراتها المختلفة لإشباع حاجات عامة".¹

يتبين لنا من خلال هذا التعريف العناصر الأساسية للنفقة بأنها:

1- النفقة العامة هي مبلغ نقدي:

حتى نكون أمام نفقة عامة فلا بد أن تتخذ تلك النفقة شكلا نقديا أي لابد من استخدام النقود من قبل الدولة للحصول على ما تحتاجه لتسيير مرافقها من سلع أو خدمة وعليه لاتعد نفقة عامة الوسائل غير نقدية التي كانت تتبعها الدولة سابقا، وهناك جملة أسباب تقف وراء اتجاه الدولة الى الصيغة النقدية في نفقاتها وهي:²

- تحول المجتمعات من الاقتصاد العيني الى الاقتصاد النقدي، وعليه لا يعقل أن يتعامل الأفراد فيما بينهم بالصيغة النقدية وتتعامل الدولة معهم بصيغة العينية.
- صعوبة ممارسة الرقابة الادارية والبرلمانية على الانفاق العيني.
- يثير الانفاق العيني مشاكل ادارية متعددة منها عدم الدقة في تقديرها أو محاباة الدولة لبعض الأفراد بإعطائهم مزايا عينية تزيد في قيمتها عن ثمن السلع والخدمات التي قدموها مقابل ذلك.

2- **صدر النفقة العامة عن جهة عامة:** وهي الدولة التي تمثلها السلطة المركزية أو الاقليمية أو المحلية، أو هيئة عامة أخرى تابعة لها، والتي تتولى مهمة تلبية واشباع الحاجات العامة، وبذلك فان الانفاق الذي تقوم به الجهات الخاصة لا يمكن اعتباره نفقة عامة حتى وان كان يستهدف تلبية أو اشباع حاجة أو

¹ طارق الحاج، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص122.

² عادل فليح العلي، "المالية العامة والتشريع المالي الضريبي"، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص51.

حاجات عامة، حيث أنه يبقى في إطار كونه انفاق خاص، أي أن من قام به هو الجهة الخاصة رغم أن الانفاق قد حقق نفعا عاما.¹

3- **الهدف من النفقات العامة هو اشباع الحاجات العامة:** يجب أن يكون الهدف من النفقات العامة هو اشباع الحاجات العامة أو المصلحة العامة، وبالتالي لا يمكننا اعتبار مبلغ نقدي كنفقة عامة تم صرفه بهدف اشباع حاجة خاصة أو تحقيق منفعة خاصة تعود على الأفراد. والسبب في ذلك يرجع الى ضرورة سيادة مبدأ العدالة والمساواة دخل المجتمع، اذ أن جميع الأفراد يتساوون في تحمل الأعباء العامة، كالضرائب ومن ثم فيجب أن يكونوا على قدم المساواة كذلك في الاستفادة من النفقات العامة للدولة.²

ثانيا: تقسيم النفقات العامة

في السابق وفي ظل الدولة الحارسة لم يكن تقسيم النفقات العامة موضوع يثير شغف الباحثين الاقتصاديين، حيث كانت النفقات العامة محدودة وموجهة لتقديم خدمات معينة تقوم بها الدولة فكانت النفقات من طبيعة واحدة الا أنه مع تطور دور الدولة وتحولها من خانة الدولة الحارسة الى خانة الدولة المتدخلة ازدادت أهمية تقسيم النفقات العامة نظرا لتنوع وتزايد النفقات العامة واختلاف أثارها.

ومن ثم ظهرت الحاجة الى تقسيم وتبويب هذه النفقات الى أقسام متميزة، مع ضرورة أن يكون معيار التقسيم قائم على مبادئ واضحة ومنطقية، ومن بين أهم أقسام النفقات العامة مايلي:

1- النفقات العادية والنفقات غير عادية:

- النفقات العامة العادية والتي يطلق عليها النفقات العامة الجارية تتحقق عادة، ويتكرر تحققها خلال فترات دورية منتظمة وغالبا ما تكون سنوية ويتم تمويلها من إيرادات الدولة العادية، أي إيراداتها الجارية، والتي تتمثل أساسا بإيراداتها من الضرائب، إضافة الى إيراداتها من أملاكها العامة.
 - النفقات غير العادية والتي يطلق عليها بالنفقات غير الجارية، والتي تتمثل بالنفقات الاستثنائية، أي التي لا يتم تحققها عادة، ولا يتكرر تحققها خلال فترات دورية منتظمة، هي السنة عادة، والتي يتم تمويلها اعتمادا على الإيرادات الاستثنائية للدولة، والتي من بينها القروض والاصدار النقدي الجديد.³
- وفائدة هذا التقسيم هو تمكن الحكومة من تقدير نفقاتها تقديرا أقرب الى الصحة، وتدبير ما يلزم لسدادها من الإيرادات العادية وأهمها الضرائب، هذا التقسيم قد يبدو في مظهره صحيح، ولكنه في

¹ فليح حسن خلف، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص90.

² محرز محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص61.

³ نفس المرجع أعلاه، ص125.

حقيقته محل نقد لأنه يحتوي على التكرار السنوي للنفقة في الميزانية في الوقت الذي تكون فيه ميزات بعض الدول تزيد مدتها عن العام، كالنفقات الاستثمارية التي تعتبر لازمة على الدوام ويتكرر ظهورها في كل الميزانيات والبرامج الاقتصادية، ان مثل هذه النفقات تتحول الى نفقات عادية بموجب معيار التكرار والانتظام .

يضاف الى ذلك أن بعض النفقات غير العادية تحولت الى نفقات عادية ومتكررة، كالنفقات العسكرية التي تتكرر سنويا بسبب التوتر الدولي مما يجعل اعتبارها نفقات متكررة بسبب ظهورها المستمر وسنويا¹

2- تقسيم النفقات حسب أهدافها المباشرة:

تنقسم النفقات العامة تبعا للهدف المسطر لها لبلوغه أو كما اعتاد تسميتها "بالتقسيم الوظيفي" أي تبعا لاختلاف وظائف الدولة الى ثلاثة نفقات أساسية هي:²

أ- النفقات الادارية:

ويقصد بها النفقات المرتبطة بسير المصالح العامة والضرورية لأداء الدولة لوظائفها ، وتضم هذه النفقات نفقات الدفاع والأمن والعدالة والأقسام السياسية وهي نفقات الحاجات العامة في الميادين التقليدية واللازمة لحماية الأفراد داخليا وخارجيا وحلال العدالة وتنظيم الأمم السياسية لهم.

ب- النفقات الاجتماعية:

وهي النفقات التي تتعلق بالأهداف والأغراض الاجتماعية للدولة والمتمثلة في الحاجات العامة التي تشبع الجانب الاجتماعي للمواطنين، وهذا عن طريق توفير أسباب وامكانيات التعليم والصحة لهم أو اسناد الفئات التي توجد في ظروف صعبة (اعانات الفئات المحرومة محدودة الدخل، منح للبطالين الخ..)

وتشتمل هذه النفقات على مبالغ مالية موجهة نحو قطاع التعليم، الصحة النقل والسكن، وتعتبر النفقات على قطاع التعليم، الصحة والنقل والسكن، وتعتبر النفقات على قطاع التعليم أهم بنود النفقات الاجتماعية فهي مرآة عاكسة لتقدم المجتمع، في كل من البلدان المتقدمة والنامية على السواء، وتخصص الدول عادة الجزء الأكبر من النفقات العامة في الدول المتقدمة على هذا القطاع من ناحية وعلى التأمينات الاجتماعية من ناحية أخرى.

ج- النفقات الاقتصادية: هي تلك النفقات التي تقوم بصرفها الدولة لتحقيق أهداف اقتصادية بصورة أساسية، ويسمى هذا النوع من النفقات بالنفقات الاستثمارية ،حيث تعمل الدولة على زيادة الانتاج الوطني وتراكم رؤوس الأموال.

¹ محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص29.

² محرز محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(70-71).

ويكتسي هذا النوع من النفقات أهمية كبيرة في الدول النامية، ويجع ذلك الى أن الدولة تقوم بنفسها بعمليات انشاء رؤوس الأموال نظرا لكونها تحتاج الى نفقات كبيرة من جهة و لأنها لا تحقق عائد مباشرا من جهة أخرى، لذا فان القطاع الخاص لا يقوى عليها ولا يرغب في القيام بها، مثال ذلك الطرقات ، الجسور والسدود....الخ وهي تمثل مرافق البنية التحتية الأساسية التي أصبحت تمثل حاجة عامة: فقد ساد مثلا في البلدان النامية الطابع الزراعي لفترة طويلة الا أنه مع التطور الصناعي تحولت تلك الهياكل الى هياكل يغلب عليها الطابع الصناعي، والدولة وحدها هي التي تقوم على القيام بمثل هذا التحويل عن طريق الاستثمار العام.

وقد تبع هذا التحول كبر الوحدة الانتاجية في القطاعات الاقتصادية مما يتطلب نفقات كبيرة من جهة، وايجاد الامكانيات الضرورية لتمويل الوحدات الانتاجية، من جهة أخرى هو أمر يستدعي تدخل الدولة مباشرة نظرا لضعف مستوى الادخار الفردي في البلدان النامية وانعدام أسواق مالية تغذي حاجات التمويل.

ويجب أن نشير هنا الى المكانة التي تحتلها النفقات الخاصة بالهياكل والمرافق الاقتصادية حيث تمثل نسبة عالية في البلدان النامية تليها الخاصة بالدفاع ثم التعليم فالتأمينات الاجتماعية والسكان وأخيرا الصحة العمومية.

3- التقسيم الاقتصادي للنفقات العامة:

يتم تقسيم النفقات العامة من الناحية الاقتصادية الى:¹

أ- نفقات حقيقية: والتي تتحقق كمقابل للحصول الدولة على السلع أو الخدمات التي تؤدي الدولة من خلالها القيام بنشاطاتها المتصلة بأداء دورها في المجتمع والاقتصاد، والتي تتمثل بالإنفاق على دفع الأجور والرواتب مقابل خدمات العمل الذي تحصل عليه الدولة، ودفع أثمان متطلبات اقامة الاستثمارات وهذه النفقات الحقيقية يمكن أن تتصل بالنفقات العامة على أداء الدولة للخدمات العامة ، أو النفقات العامة على توفير البنية التحتية اللازمة لعمل النشاطات الاقتصادية، أو النفقات العامة اللازمة للقيام بالنشاطات الاقتصادية وتبعاً لدور الدولة الذي يحدد مدى وطبيعة النفقات الحقيقية هذه.

ب- نفقات تحويلية: والتي تتمثل بالنفقات التي لا يقابلها حصول الدولة على سلع وخدمات، كالإعانات مثلا التي تمنح للأفراد والتي يتم تمويلها من الإيرادات الضريبية حيث أنها تمثل تحويلا للموارد من جهات معينة في المجتمع عن طريق اقتطاع جزء من موارد ودخول فئاته القادرة عن طريق الضرائب الى الجهات الأخرى في المجتمع والتي تمثلها الفئات غير القادرة، والأقل قدرة عن طريق استخدامها بإنفاقها لصالحها

¹ فليح حسن خلف، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص128.

بشكل اعانات أو خدمات وبالشكل الذي يؤدي الى زيادة دخولهم الناجمة عن مثل هذه النفقات التحويلية.

4. تقسيم النفقات العامة في الجزائر:

تنقسم النفقات العامة في الموازنة العامة بالجزائر الى قسمين نفقات التسيير ونفقات التجهيز وذلك راجع للفرقة بين طبيعة النفقات، حيث تجمع النفقات المتشابهة والمتجانسة من حيث طبيعتها والدور الذي تقوم به والأثر الذي تنتجه والأهداف التي ترمي الى تحقيقها الدولة حسب كل نوع منها .

أ- نفقات التسيير:

يقصد بالنفقات التسيير تلك النفقات الضرورية لسيير أجهزة الدولة الادارية والمتكونة أساسا من أجور الموظفين ومصاريف صيانة البيانات الحكومية ومعدات المكاتب...الخ، ومنه لا يمكننا ملاحظة أية قيمة مضافة منتجة تحملها هذه النفقات للاقتصاد الوطني، أي أنها لم تقم بعملية انتاج أية سلعة حقيقية فهذا النوع من النفقات موجه أساسا لإمداد هياكل الدولة بما تحتاجه من أموال حتى تتمكن من تسيير دواليب المجتمع على مختلف أوجهه، حيث توزع حسب الدوائر الوزارية في الميزانية العامة، وهي تعبير يتطابق الى حد كبير مع دور الدولة المحايدة مادام أنها لا تهدف الى التأثير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وكل ما تحدثه من أثار فهو غير مباشر، لذلك تسمى كذلك بالنفقات الاستهلاكية. تجمع نفقات التسيير الى أربعة أبواب هي:

- أعباء الدين العمومي والنفقات المحسومة من الإيرادات.
 - تخصيصات السلطات العمومية.
 - النفقات الخاصة بوسائل المصالح.
 - التدخلات العمومية.
- في الحقيقة يجب على السلطات التنفيذية أن تعمل على تخفيض نفقات التسيير، ما دامت أنها غير منتجة، وأنها تدمر للثروة المحصل عليها عن طريق الضرائب وهذا حسب الكلاسيك، لكن لما ندقق التحليل نلاحظ أن الزيادة بالقيمة المطلقة لهذه النفقات لا يمكن تجنبه، فهي تؤمن السير العادي لمختلف المصالح العمومية التي يجب أن تبقى وبصفة اجبارية مضمونة.¹

¹ محرز محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(66-67).

ب- نفقات الاستثمار:

يتم توزيع هذه النفقات حسب الخطة الانمائية السنوية وتظهر في الجدول (ج) الملحق بقانون المالية السنوي حسب القطاعات وتتفرع الى ثلاثة أبواب: الاستثمارات المنفذة من طرف الدولة، اعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة، النفقات الأخرى برأس المال.

يتسم هذا النوع من النفقات بإنتاجيتها الكبيرة مادامت أنها تقوم بزيادة حجم التجهيزات الموجودة بحوزة الدولة، فالشهرة التي تحظى بها هذه النفقات تجد جذورها في تحاليل الاقتصادي البريطاني "جون مينارد كينز"، الذي برهن أن في فترة ركود اقتصادي، تقوم نفقات الاستثمار بإعادة التوازن الاقتصادي العام من خلال الدور الذي يقوم بأدائه "مضاعف الاستثمار".

ويسمح التقسيم الوظيفي لنفقات الاستثمار بإعطاء صورة واضحة المعالم لنشاط الدولة الاستثماري، حيث يميز بين نفقات الاستثمار بصفة عامة والعمليات برأس المال، لهذا يمكننا عدّ وملاحظة القطاعات التالية: المحروقات، الصناعات المصنعة، المناجم والطاقة، الفلاحة والري، الخدمات المنتجة، المنشآت الأساسية الاقتصادية والادارية، التربية والتكوين، المنشآت الأساسية الاجتماعية والثقافية والمخططات البلدية للتنمية.¹

ثالثاً: محددات وحدود الانفاق العام:

حتى تتمكن النفقات العامة من تحقيق الاثار والاهداف المنتظرة منها في تلبية مثلى للحاجات العامة، فان ذلك يتطلب تحقيق اكبر حجم ممكن من المنفعة، مستعملة في ذلك أداة الاقتصاد في النفقات، مع الأخذ في الحسبان أهمية وضرورة وجود طرق ومناهج للرقابة التي تضمن توجيه النفقات العامة نحو الأبواب ذات المصلحة الشاملة لأفراد الشعب دون تبذيرها في غير تلك المصلحة.

1- محددات الانفاق العام:

هي مجموعة القواعد التي اذا تم احترامها بشكل دقيق فذلك سيقودنا الى حالة من الانفاق الرشيد أو الى "أمثلة" النفقات العامة الحاملة لقيمة مضافة هامة للاقتصاد الوطني.

أ- قاعدة المنفعة:

تعني قاعدة المنفعة اتجاه النفقة العامة الى تحقيق أكبر قدر من المنفعة بأقل كلفة ممكنة ويتحقق ذلك عندما تتساوى المنفعة الحدية للمنفعة العامة مع المنفعة الحدية للدخول المتبقية للأفراد بعد فرض الضريبة، أي عندما تتساوى المنفعة الحدية مع الكلفة الحدية.

¹ نفس المرجع، ص(68-69).

ويقصد بالمنفعة الحدية الاجتماعية مقدار الكسب الذي يعود على أفراد المجتمع ككل نتيجة النشاط الحكومي.

أما التكلفة الحدية فيقصد بها مقدار ما ضحي به المجتمع من انتاج القطاع الخاص نتيجة قيام الدولة بالنشاط الاقتصادي.¹

ب- قاعدة الاقتصاد في النفقة:

والمقصود بها الابتعاد عن التبذير والاسراف والذي يؤدي الى ضياع أموال عامة كان من الممكن توجيهها الى مجالات أخرى أكثر منفعة، بالإضافة الى أن هذه الحالة تضعف الثقة العامة في مالية الدولة ويعطي للمكلفين بدفع الضريبة مبررا للتهرب منها.

من الطبيعي أن هذه القاعدة ملازمة للقاعدة الأولى لتحقيق أقصى منفعة ممكنة يجب أن يتم بأقل كلفة ممكنة أي تحقيق أكبر عائد بأقل تكلفة ممكنة.

ومن مظاهر التبذير في كثير من الدول ولاسيما النامية منها زيادة عدد الموظفين في الأجهزة الادارية والاسراف في شراء الأجهزة غير الضرورية لمجرد التقليد والمحاكاة وعدم الاستغلال العقلاني لها والاهتمام بالمظاهر الخارجية، وبذلك فان قاعدة الاقتصاد تعني الالتزام بسياسة ترشيد الانفاق، ويتطلب تحقيق هذه القاعدة في الانفاق العام تعاون وتضافر جهود كافة الأجهزة التنفيذية والتشريعية وأحكام الرقابة.

كما يجب التذكير في هذا المقام بالدور الحيوي الذي يمكن أن تؤديه وسائل الاعلام والرقابة في خلق رقابة فعالة على عمليات صرف النفقات العامة التي تقوم بها الحكومة بشكل يجعل النفقات العامة تحقق الأهداف التي رصدتها لها السياسة المالية ومنها تجسيد أهداف السياسة الاقتصادية ككل.

والرقابة على طريقة صرف النفقات العامة يمكن أن تمارسها ثلاث جهات هي الادارة، الهيئات السياسية وجهات أخرى مستقلة ومتخصصة وبذلك تأخذ الرقابة أشكالا ثلاثة:²

- الرقابة الادارية:

وهي الرقابة التي تتولها وزارة المالية على باقي المصالح الحكومية بواسطة المراقبين والموظفين الحسابيين العاملين في مختلف الوزارات والمصالح والهيئات، وتنحصر مهمتهم في عدم السماح بصرف أي مبلغ الا اذا كان في وجه وارد في الميزانية العامة وفي حدود الاعتماد المقرر له، فالرقابة الادارية هنا رقابة سابقة على الانفاق.

¹ عادل فليح العلي، "المالية العامة والتشريع المالي الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص53.
² سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2000، ص(54-55)

وفي واقع الأمر أن هذا النوع من الرقابة لا يكون ذا فاعلية بصدد ترشيد الانفاق، اذ هي رقابة من الادارة على نفسها وفقا للقواعد والضوابط التي تضعها الادارة نفسها، ومن ثم فلا تمثل أي ضغط للحجم الانفاق العام حيث غالبا لا تميل الادارة الى تقييد حريتها.

- الرقابة السياسية:

وهي الرقابة التي تمارسها السلطات النيابية والتشريعية، ودور البرلمان لا يقتصر على الرقابة في تنفيذ الاعتمادات المقررة في الميزانية، بل يمتد ليشمل حجم الانفاق العام وتخصيصه، ويرجع ذلك الى حق البرلمان في السؤال والاستجواب والتحقيق وسحب الثقة من الوزير أو الوزارة كلها وحق طلب البيانات والوثائق عن سير التنفيذ، وحق فحص الحسابات الختامية وقرارها وحق اقرار أو رفض الاعتمادات الاضافية، وتظهر هذه الرقابة بصورة واضحة عند اعتماد الميزانية وعند اعتماد الحساب الختامي، وهذا النوع من الرقابة على الرغم من أهميته، قد يكون قليل الفاعلية، خاصة في الدول النامية.

- الرقابة المحاسبية المستقلة:

وهي التي تقوم بها أجهزة متخصصة مهمتها الأساسية الرقابة على أوجه الانفاق العام بصورة خاصة، وتتولى التأكد من أن جميع عمليات الانفاق قد تمت على الوجه القانوني، وفي حدود قانون الميزانية والقواعد المالية السارية، وقد تكون هذه الرقابة سابقة لعملية صرف النفقات أو لاحقة عليها. ومما لاشك فيه أن هذا النوع من الرقابة يعتبر أكثر فاعلية نظرا لتخصص القائمين به، وتوفر امكانيات المتابعة والتحليل والحق في الرقابة السابقة واللاحقة وحق وقف المخالفات والاختفاء المالية وابداء الرأي في الاجراءات التي يتعين اتخاذها لتصحيح المسار.

2- حدود الانفاق العام:

يتضمن هذا العنصر مشكلة بالغة الأهمية تتمثل في تحديد النسبة التي تقتطع من الدخل الوطني لتوجيهها الى وعاء النفقات العامة بحيث لا يمكن للدولة أن تتجاوزها، والسؤال الذي يطرح نفسه من خلال هذا المنظور هل توجد حدود لا يمكن تجاوزها عند وضع الاعتمادات والمبالغ المالية المهيأة للنفقات العامة؟ وهل هناك حجم أو سقف أمثل لهذه النفقات؟

لقد استقر الفكر التقليدي لفترة من الزمن، على تحديد نسبة معينة تقدر 10% أو 15% من الدخل الوطني توجه للنفقات العامة لا يمكن تجاوزها.

في الحقيقة أن هذا الفكر أصبح غير مهما في الوقت الحالي نظرا لجمود هذا الرأي من جهة وتجاهله للعديد من الظروف الاقتصادية والمالية التي تميز الاقتصاد الوطني لدول معينة، والتي قد تختلف من فترة لأخرى في الدول ذاتها، من جهة أخرى.

فالعوامل الايديولوجية، السائدة في دول معينة، تعني أنه اذا كان سائد في دولة ما الايديولوجية الفردية، فان حجم النفقات العامة وتنوعها يقل بالنسبة الى الدخل الوطني، وسبب ذلك أن دور الدولة في ظل هذه الايديولوجية، يقتصر على أدائها بوظائفها التقليدية وبالأنشطة التي يعرض عنها النشاط الخاص (الدولة الحارسة)، أما ماعدا ذلك من أنشطة فمخصص لحرية الأفراد.

أما في ظل الايديولوجية التدخلية، يتمثل دور الدولة في التدخل في العديد من الشؤون الاقتصادية، التي كان من الممكن أن يقوم بها النشاط الخاص، كاستغلال بعض المشاريع الانتاجية ومحاربة الآثار الضارة للدورات الاقتصادية والعمل على استقرار العملة المحلية وتقديم الخدمات المجانية.. الخ ويترتب عن ذلك ارتفاع حجم النفقات العامة لمواجهة الزيادة في الأنشطة التي تقوم بها الدولة بالإضافة الى زيادة تنوعها¹. وأخيرا في ظل الايديولوجية الجماعية حيث تقوم الدولة بمعظم الأنشطة الاقتصادية وتملك مجموعة أدوات الانتاج بالإضافة الى قيامها بالدور التقليدي، فان حجم النفقات العامة يزيد بشكل كبير وترتفع نسبتها الى الحد الذي تكاد تتطابق فيه مع الدخل الوطني ذاته، وتتعدد أنواع هذه النفقات بقدر احتياجات الأفراد بالإضافة الى حاجات الدولة ذاتها وكانت هذه الفكرة مهيمنة لدى الدول المنتجة ذات النمط الاشتراكي قبل انهيارها.

كما تؤثر العوامل والظروف الاقتصادية التي يمر بها الاقتصاد الوطني في حجم النفقات العامة وحدودها، حيث أن هناك علاقة حتمية بين النفقات العامة وبين المستوى العام للنشاط الاقتصادي الذي يظهر من خلاله حالة التشغيل والدخل الوطني والمستوى العام للأسعار ومدى تأثر كل منها بمستوى الطلب الفعلي، فالإنفاق العام أصبح الآن من أهم الوسائل التي تستخدم في احداث التوازن الاقتصادي والاجتماعي وفي التأثير على حجم الطلب الكلي، ومنه على مستوى الاقتصاد العام في جملته، ومن ثم يمكن أن يتحدد حجم النفقات العامة بالنسبة التي تحقق الاستقرار الاقتصادي المرتكز على توازن الانتاج مع الطلب الكلي (الاستهلاكي والاستثماري).

ويظهر ذلك جليا في اقتصاديات الدول الليبرالية، ففي أوقات الكساد تزداد النفقات العامة وذلك لخلق زيادة في الطلب الكلي الفعلي والوصول بالاقتصاد الوطني الى مستوى التشغيل الكامل لليد العاملة. ويحدث العكس في أوقات الازدهار، حيث تقل النفقات العامة لتجنب الزيادة التضخمية في الأسعار وتدهور قيمة النقود بسبب وصول الاقتصاد الوطني الى مستوى التشغيل الكامل.

أما لدى اقتصاديات الدول النامية التي تنعت بعدم مرونة الجهاز الانتاجي بسبب استجابة بعض عوامل الانتاج للزيادة في الطلب، يتحتم ألا تزيد النفقات العامة عن مستوى معين، والا ترتب على ذلك بدء ظهور

¹ محرزى محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص 87.

ارتفاع تضخمي في الأسعار وتدهور قيمة النقود، ويمكن ملاحظة هذا الارتفاع والتدهور حتى قبل وصول الاقتصاد الى مستوى التشغيل الكامل الخاص ببعض عناصر الانتاج كالعنصر التقني والموارد الطبيعية المتاحة مما قد يعرض اقتصاديات هذه الدول للخطر، لذلك من المنطقي أنه عند القيام بالنفقات العامة سواء في الدول المتقدمة أو المتخلفة يستلزم رسم سياسة مالية واقتصادية معينة بالتوافق مع درجة تقدم كل دولة.

ويقصد بالعوامل المالية موارد الدولة وامكانياتها للزيادة، الا أن هذا لا يتم بصورة مطلقة بل يخضع للشروط معينة والا كانت النتائج الاقتصادية سلبية ومخالفة للأهداف المرسومة.

فزيادة الضرائب أو انشاء ضرائب جديدة، باعتبارها مصدرا هاما للإيرادات العامة، يخضع لدراسات واسعة من جهة، بالإضافة الى ما يحتاج اليه من فترة زمنية يتقبل فيها المكلفون بها هذه التغيرات من جهة أخرى والا ترتب على ذلك أثار سلبية كالتهرب والغش الضريبي، ونفس الشيء يمكن قوله بالنسبة لمصادر الإيرادات الأخرى كالإصدار النقدي أو القروض.¹

رابعاً: ظاهرة تزايد النفقات العامة

تعد ظاهرة "تزايد النفقات العامة" من بين الظواهر الاقتصادية التي جلبت اهتمام الاقتصاديين وهذا مع زيادة حجم الدخل الوطني، أي أن العلاقة بينهما علاقة طردية بحثة، دون الأخذ بعين الاعتبار درجة نمو الدولة الاقتصادي أو النظام السياسي السائد فيها.

واهتم العالم الألماني الاقتصادي "ادولف فاجنر" بدراسة التطور المالي للدولة للتعرف على علاقة زيادة النفقات العامة بنمو الدخل الوطني من خلال اصدار قانونه، فحسب رأي "فاجنر" أن النشاط الحكومي يزداد كما ويتعدد نوعاً بمعدل أكبر من معدل زيادة عدد السكان، بحيث لا يقتصر الأمر على زيادة مطلقة في حجم النفقات العامة بل تنطوي هذه الزيادة على ارتفاع طردي في نسبة النفقات العامة الى الدخل الوطني نتيجة التحول الصناعي وتعدد الحاجات العامة التي على الدول تحملها، وعلى الرغم من الانتقادات التي وجهت لقانون "فاجنر" لطابعه غير العام الذي يصعب تطبيقه في جميع المجتمعات في مختلف مراحل نموها وتطورها، الا أنه أعطى دليلاً على أن النفقات العامة لا سبيل الى تخفيضها لأن معنى تخفيضها مخالفة طبيعة الأشياء والسير عكس التطور، وبشكل عام لوحظ أن هذه الظاهرة تعود الى أسباب عديدة تظهر في مجموعتين²

¹سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(58-59).

²محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، "مبادئ المالية العامة"، ط1، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2007، ص124.

1- الأسباب الحقيقية لتزايد النفقات العامة:

وهي تلك الأسباب التي تؤدي الى زيادة الخدمات العامة سواء من ناحية الكم أو الكيف و بالتالي يزداد حجم الانفاق العام، أو هي تلك الأسباب التي تؤدي الى زيادة فعلية في القيمة الحقيقية للنفقات العامة في بلد معين اذا بقي سكانه ومساحته دون تغيير مثل التوسع في نفقة عامة لإشباع نفس الحاجة السابقة أو اشباع حاجات عامة جديدة أو كليهما.

وتقسم الأسباب الحقيقية لازدياد النفقة العامة الى خمسة أسباب رئيسية هي اقتصادية، وسياسية، واجتماعية، وادارية، ومالية، والآن تستعرض هذه الاسباب بشيء من التفصيل.

أ- الأسباب الاقتصادية:

وهي نتاج تخطى الدولة عن حيادها وتوسعها في المشروعات العامة وزيادة تدخلها لمعالجة التقلبات الاقتصادية، خاصة في فترات الكساد، فضلا عن المنافسة بين مختلف الاقتصاديات، فزيادة الدخل الوطني يمكن الدولة من زيادة انفاقها دون أن يترتب عن ذلك بالضرورة زيادة الأعباء المترتبة على الأفراد، لأن الدولة في هذه الحالة تكون قادرة على مواجهة زيادة الانفاق بما يسمح لها بالافتراض (داخليا أو خارجيا)

ب- الأسباب السياسية:

تتعلق هذه الأسباب بالتطورات الخاصة في الحياة السياسية مثل زيادة ديمقراطية الحكم، جعل محاربة الفساد السياسي قضية محورية، زيادة اشراك الأفراد في شؤون السلطة من خلال التوسع في اللامركزية، زيادة التزام الدولة تجاه القضايا الدولية (منازعات، أوبئة وكوارث..)، زيادة الاهتمام بالانضمام للمنظمات الاقليمية والدولية، و مثل هذه المعطيات تؤدي الى زيادة الاهتمام الحكومي بشؤون الأفراد سعيا لإرضائهم وتنفيذا لمتطلبات هذه الأوضاع.¹

ج- الأسباب الاجتماعية:

ترجع هذه العوامل جزئيا الى الزيادة الكبيرة والمطرده في عدد السكان بصفة عامة وفي الدول المتخلفة بصفة خاصة، فزيادة السكانية في تلك الدول قد قفزت بشدة خلال النصف الثاني من القرن العشرين لذلك كان على الحكومة أن تلبي احتياجات ملايين من الأفراد مبعثرين في مساحات أوسع، كما يرجع تفسير الزيادة في النفقة العامة جزئيا الى تركيز السكان في المدن والمراكز الصناعية.

¹ عبد المجيد قدي، " المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية: دراسة تحليلية تقييمية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص188.

بالإضافة الى ما سبق فان من بين أهم العوامل الاجتماعية التي يمكن الاعتماد عليها في تفسير ظاهرة تزايد النفقات العامة زيادة الخلل في توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع وزيادة عدد الأفراد الذين يقعون تحت خط أو حد الفقر وبالطبع سوف يختلف مستوى دخل أو حد الفقر من دولة للأخرى بل لنفس الدولة من فترة زمنية لأخرى.¹

د- الأسباب الادارية:

وهذه ترتبط بعوامل ذات علاقة بالتوسع الأفقي والرأسي للجهاز الاداري للحكومة، وهناك مجموعتان من الأسباب الادارية هما:²

- توسع الجهاز الاداري للحكومة:

نتيجة لتطور دور الدولة والتوسع في الخدمات العامة التي تقدمها الدولة للمجتمع كنتيجة طبيعية للتطور الاجتماعي والاقتصادي والسياسي للدول، زاد بذلك عدد الوزارات والهيئات والمؤسسات والمصالح المتعددة التي تقوم كل منها بدور مختلف في مجال الخدمة العامة، بالإضافة الى التخصص وتقسيم العمل الذي يحتاج الى عدد من الموظفين في الجهاز الاداري للحكومة وبالتالي ازدياد النفقات العامة، بالإضافة الى ما سبق، فهناك ظاهرة في معظم الحكومات، وهي أن عدد الموظفين في الأجهزة الادارية الحكومية يزداد بمعدل أعلى من زيادة الخدمات العامة، ويمكن تفسير هذه الظاهرة بأن المديرين في الوحدات الادارية الحكومية يلجأون الى زيادة عدد الموظفين في دوائهم دون أن يكون هناك حاجة ضرورية لهم، ويكون الدافع وراء هذا في بعض الحالات ابراز أهمية المنصب الاداري الذي يمثله المدير، أو شعور المدير بأن طلبه للعدد المطلوب من الموظفين سوف يخفض من قبل السلطات العليا، وليضمن ذلك العدد بالتالي فانه يزيد من عدد الموظفين المطلوبين على الحاجة الحقيقية لهم، ويترتب على ذلك كله توسع في الجهاز الاداري في عدد الموظفين في تلك الأجهزة مما يزيد من حجم الانفاق العام.

-استخدام الأساليب الادارية الحديثة:

فالهدف من هذه الأساليب هو رفع الأداء، وضبط ومراقبة للحسابات في الدوائر الحكومية، فالمعدات المكتبية والكمبيوترات و الآلات الحاسبة الالكترونية يتطلب زيادة في النفقات، بالإضافة الى أن رفع كفاءة الأداء في مثل تلك الدوائر الرسمية يحتاج الى رفع مستوى نوعية الموظفين، مما يستدعي دفع مرتبات أعلى من أجل استقطابهم في الوظائف العامة (بعقود خاصة) وكل هذا يؤدي الى زيادة حجم الانفاق العام.

¹ حامد عبد المجيد دراز، وآخرون، "مبادئ المالية العامة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص 278.
² محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، "مبادئ المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص (130-131).

هـ- الأسباب المالية: ان العوامل المالية التي ساعدت على زيادة الانفاق العام يمكن اختصارها كالآتي:

- وجود فائض في الميزانية العامة: وينشأ الفائض في الميزانية العامة وخصوصا أيام الرواج الاقتصادي ونمو الناتج المحلي الاجمالي بنسب مئوية مرتفعة حيث تزداد معه الإيرادات العامة مقارنة بحجم الانفاق العام للسنة نفسها، ان وجود مثل هذا الفائض في الموارد المالية يشجع على زيادة الانفاق العام في السنوات القادمة، مما ينتج عنه في أغلب الأحيان تبذير وهدر للموارد المالية.¹

- سهولة الحصول على الموارد المالية عن طرق الاقتراض العام:

أدى تطور الفكر المالي الحديث في نظريته لمفهوم القرض العام عن مفهومه السابق- باعتباره مصدرا غير مرغوب فيه ومن المصادر الاستثنائية لإيرادات الدولة- الى لجوء غالبية الدول الى الاقتراض وزيادة الدين العام وأعبائه مما أدى الى زيادة النفقات العامة على النحو الآتي:²

اللجوء الى الاقتراض ————— يؤدي الى ————— زيادة الدين العام ————— أعباء خدمة الدين العام (فوائد وأقساط) ————— زيادة النفقات العامة.

2. الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة:

تعتبر الزيادة في النفقات العامة زيادة ظاهرية أو صورية اذا لم يكن يقابلها زيادة في نصيب الفرد من الخدمات التي تؤدها الدولة أو الهيئات العامة فالزيادة الظاهرية في النفقات العامة هي مجرد زيادة في أرقام النفقات العامة دون أن يكون هناك زيادة مقابلة في كمية السلع أو الخدمات أو تحسين أنواعها، وترجع الزيادة الصورية الظاهرية في النفقات العامة الى عدة أسباب:

➤ تدهور قيمة النقود:

يقصد بتدهور قيمة النقود ، انخفاض قوتها الشرائية مما يؤدي الى نقص مقدار السلع والخدمات التي يمكن الحصول عليها بذات العدد من الوحدات النقدية عن المقدار الذي كان يمكن الحصول عليه من قبل ،وهي الظاهرة التي تفسر بارتفاع اسعار السلع والخدمات.

ويترتب على تدهور قيمة النقود زيادة النفقات العامة لمواجهة هذا التدهور، فالدولة تدفع عددا من وحدات النقد أكبر مما كانت تدفعه من ذي قبل للحصول على نفس المقدار من السلع والخدمات، فالزيادة هنا في رقم النفقات العامة زيادة ظاهرية، اذ لا يترتب عليها أي زيادة في المنفعة الحقيقية أو زيادة في أعباء التكاليف العامة على الأفراد.

ويعد تدهور قيمة النقود السبب الأساسي للزيادة الظاهرية في النفقات العامة في العصر الحديث.³

¹ميثم صاحب عجام، علي محمد مسعود، "المالية العامة بين النظري والتطبيقي"، ط1، دار البداية، الأردن، 2015، ص288.

²محمد طاقه، هدى العزاوي، "اقتصاديات المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص48.

³سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص63.

➤ اختلاف طرق المحاسبة المالية:

يؤدي اختلاف طرق المحاسبة المالية في بعض الأحيان الى أن تبدو النفقات العامة وقد زادت زيادة كبيرة اذا قورنت النفقات العامة الواردة في ميزانية حديثة بالنفقات العامة الواردة في ميزانية قديمة بينما يتبين من البحث أن جانبا من هذه الزيادة يرجع الى اختلاف طريقة قيد الحسابات ومن ذلك أن القواعد المالية التي كانت متبعة في الماضي كانت تسمح لبعض الادارات والمصالح أن تقوم بتغطية نفقاتها مما تحصل عليه من ايرادات بحيث لا يظهر في الميزانية الا صافي النفقات العامة التي لا تبدو في الميزانية بتفاصيلها نتيجة لعدم الأخذ بقاعدة عمومية الميزانية وللاخذ بتخصيص الايرادات العامة لنفقات معينة، فلما تغير هذا الأسلوب و أصبح من القواعد المتبعة عند تحضير الميزانيات فقاعدة عمومية الميزانية الذي يعني أن تظهر جميع ايرادات الدولة وجميع نفقاتها في ميزانيتها ظهر في ميزانيات بعض الدول زيادة ضخمة في النفقات العامة نتيجة للأخذ بهذا الأسلوب، وهذه الزيادة الظاهرية لا تمثل الحقيقة وانما يرجع ذلك الى الأخذ بقاعدة عمومية الميزانية.

وقد يحدث عند تأمين بعض الشركات الخاصة أن يترتب على ذلك زيادة ضخمة في النفقات العامة نتيجة لتحول نفقات الشركات الخاصة الى نفقات عامة، وليست هذه الزيادة الا زيادة ظاهرية في جانب هام منها لأن النفقات الجديدة كانت موجودة من قبل وكانت تظهر في الميزانيات الخاصة لهذه الشركات قبل أن تؤمم.

وقد ترجع زيادة النفقات العامة في جانب منها الى زيادة المدة موضوع المقارنة عن المدة المقررة، ومثال ذلك عندما يحدث تغيير في بداية السنة المالية، كما قد يحدث أن ترجع الزيادة في جانب منها الى اختلاف أسلوب الاحصاء.¹

➤ زيادة مساحة اقليم الدولة وعدد سكانها:

قد تكون الزيادة الظاهرية في النفقات العامة مرده زيادة مساحة اقليم الدولة أو عدد سكانها، ومثال ذلك قيام الدولة باحتلال دولة أخرى، أو استرداد جزء من اقليمها، ويترتب على هذه الزيادة بطبيعة الحال، زيادة في حجم النفقات العامة، الا أنها زيادة ظاهرية نظرا لعدم حدوث زيادة في النفع العام أو زيادة في الاعباء العامة الملقاة على السكان دون مقابل فعلي.

ومن الواضح أن متوسط نصيب الفرد من النفقات العامة، في هذه الحالات، اذا تأثر بالزيادة فان الزيادة تكون حقيقية، أما اذا تزايد الانفاق لمجرد مواجهة التوسع الكائن في مساحة الدولة أو زيادة عدد السكان، دون أن يمس السكان الأصليين فهنا تكون الزيادة في الانفاق العام مجرد زيادة ظاهرية.

¹ علي زغود، "المالية العامة"، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص(42-43).

يعد السبب الأول المتمثل في تدهور قيمة النقود من أهم أسباب الزيادة الظاهرية في النفقات العامة، خاصة بعد أخذت كافة اقتصاديات الدول المتقدمة والمتخلفة على السواء، بمبدأ وحدة أو عمومية الميزانية، أضف الى ذلك أن حدوث زيادة في مساحة الدولة أو عدد سكانها يمثل عبئا اضافيا على الدولة، وذلك لأنها تواجه هذه الزيادة عن طريق زيادة نسبة الضرائب على المواطنين.¹

خامسا: الآثار الاقتصادية للنفقات العامة

لم يعد للنظر الكلاسيكية التي ترى أن الانفاق العام مبلغ يختفي حالة انفاقه وليس له آثار اقتصادية واجتماعية أية أهمية، حيث أن تطور الفكر المالي أوضح أن النفقات العامة تشكل أداة هامة من أدوات التأثير في الأوضاع الاقتصادية، أي بعبارة أخرى من أدوات السياسة الاقتصادية، وهو ما يدخل في نطاق دراسة السياسة المالية.

والآثار الاقتصادية للنفقات العامة قد تكون مباشرة وهي ما تعرف بالآثار الأولية للإنفاق العام، وقد تكون آثار غير مباشرة وهي التي تنتج من خلال ما يعرف بدورة الدخل أي أثر المضاعف والمعجل.

1- الآثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العامة:

يمكن ذكر أهم الآثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العامة على النحو التالي:

أ- آثار النفقات العامة على الانتاج الوطني:

- يتميز في آثار الانفاق العام على الانتاج بين آثار تتحقق في المدى القصير وأخرى تتحقق في المدى الطويل:²
- في المدى القصير ترتبط آثار الانفاق العام بتحقيق التوازن والاستقرار الاقتصادي عبر الدورات عن طريق التأثير على الطلب الكلي الفعال في الاقتصاد والحيولة دون قصره أو تقلب مستواه.
- في المدى الطويل تختلف آثار الانفاق العام على الانتاج والدخل تبعا لطبيعة هذا الانفاق، فالإنفاق على المرافق التقليدية كال دفاع الخارجي والأمن الداخلي واقامة العدالة وان لم تبد له علاقة مباشرة بالإنتاج، الا أنه يبرئ الظروف التي لا غنى عنها لقيامه، حيث يؤدي اختلال الأمن الى عدم اطمئنان المنتجين على استثمار أعمالهم مما يعيق سير الانتاج في مختلف ميادين.
- كما يؤثر الانفاق على التعليم والصحة العامة والتأمينات الاجتماعية ضد المرض والعجز والشيخوخة والبطالة على الانتاج من خلال تأثيره على قدرة الأفراد ورغبتهم في العمل والادخار.
- وكذلك يلعب الانفاق العام دورا فعالا في توجيه الموارد الانتاجية المتاحة الى فروع النشاط المرغوبة عن طري التأثير على معدلات الربح فيها بضمان حد أدنى من الأرباح أو سد العجز في ميزانية المشروع خلال فترة معينة وتديم بعض الاعانات المالية كإعانات الانشاء والتوسع والتصدير.

¹سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص64.
²محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(39-40).

ب- أثار النفقات العامة على طريقة توزيع الدخل الوطني:

يتعرض الدخل الوطني الى نوعين من التوزيع هما:

-التوزيع الأولي أو توزيع الدخل بين المنتجين أي بين من ساهموا في العملية الانتاجية، في صورة مكافأة لعوامل النتاج في شكل أجور وفوائد وريح وريع.

-اعادة توزيع الدخل الوطني أو التوزيعة الثانية وعي اعادة توزيع الدخل بين المستهلكين ونصد به الدولة ونظرا لعدم عدالة التوزيع الأولي للدخل تتحقق العدالة الاجتماعية أو تتحقق أهداف اقتصادية برفع الطلب الفعلي .

ومن خلال التوزيعين يكون للإنفاق العام دور مهم نوضحه في الآتي:¹

➤ دور النفقات العامة في توزيع الدخل:

تمارس الدولة دورها في توزيع الدخل والتأثير فيه عن طريق تدخلها في تحديد الأثمان أو المكافأة عوامل الانتاج وتتخذ أحد الشكليات الآتين مباشر من خلال تحديد الأجور (وضع حد أدنى للأجور) وتحديد الفائدة (اقرار حد معين لسعر الفائدة) وتحديد الايجارات (تثبيت نسبة صيرة للإيجار) وتحديد الأرباح (السماح بتوزيع نسبة معينة منه)، أما التوزيع غير المباشر فيتم من خلال تحديد أسعار السلع والخدمات المنتجة ويترتب على التدخل في الأسعار التأثير في عوائد الانتاج.

➤ دور النفقات في اعادة توزيع الدخل الوطني:

يمكن التعرف على دور النفقات العامة في اعادة توزيع الدخل الوطني من خلال:

- يترتب على النفقات التمويلية الاجتماعية المتمثلة بالنفقات التعليمية والصحية والثقافية والتي يتم توزيعها مجانا وبأسعار تقل عن كلفة انتاجها اعادة لتوزيع الدخل الوطني للفئات المستفيدة وهي الفئات ذات الدخل المحدود.

- يترتب على النفقات التحويلية العينية المتمثلة بالإعانات الاقتصادية والمالية المدفوعة لبعض المشروعات بقصد خفض أو تثبيت اسعارها اعادة لتوزيع الدخل في مصلحة الافراد المستهلكين لهذه السلعة.

ج- أثار النفقات العامة على الاستهلاك:

يتجه جانب من الانفاق العام لشراء سلع استهلاكية كالنفقات العامة التي ترصدها الحكومات لتقديم بعض الوجبات الغذائية في المدارس والمستشفيات والسجون وشراء السلع الاستهلاكية اللازمة للجيش من

¹ عادل فليح علي، "المالية العامة والتشريع المالي الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص74.

ملابس ومواد غذائية وكذلك المبالغ التي ترصد لشراء السيارات وغيرها من الأدوات اللازمة للإدارات والمصالح الحكومية، وبالإضافة الى ذلك فانه من المحقق أيضا أن هناك بعض النفقات العامة التي يترتب عليها زيادة واضحة في حجم الاستهلاك الكلي ومن هذه النفقات العامة نفقات الحكومة على شراء المواد الطبية والغذائية والملابس للسجون، أو لتقديمها لإفراد بعض الطبقات الفقيرة.

فضلا عن ذلك فان هناك أثر محققا على الاستهلاك الوطني نتيجة لما توزعه الدولة من دخول وعلى وجه الخصوص الدخول التي توزع على الطبقات الفقيرة وكذلك نفقات الضمان الاجتماعي واعانات البطالة واعانات الزواج والأولاد فهذه الدخول التي ينقلها الانفاق العام الى الطبقات المنخفضة الدخل بالإضافة الى بعض الاعانات التي تقدمها الدولة للمنتجين لتخفيض أسعار بعض السلع الضرورية، والتي يترتب عليها زيادة الاقبال على السلع الاستهلاكية لشدة ميل الطبقات الفقيرة الى الاستهلاك عموما بسبب ظروف معيشتها واحساسها بالحرمان.

وينبغي التفرقة بين تأثير النفقات العامة على الاستهلاك الوطني في الاقتصاديات المتقدمة وتأثيرها على الاستهلاك الوطني في الاقتصاديات المتخلفة.

ففي الاقتصاديات المتقدمة وفي حالة التشغيل الكامل لا يكون من المناسب زيادة الاستهلاك عن طريق الانفاق العام لأن هذه الزيادة يترتب عليها التضخم أما في حالة التشغيل الناقص وحيث تكون المدخرات أكثر بالنسبة لفرص الاستثمار فان الانفاق الحكومي على زيادة الاستهلاك يكون الوسيلة التي تبعث الحيوية في الاقتصاد ليتجه الى التشغيل الكامل.

أما في الاقتصاديات المتخلفة فالأمر يختلف اذ أن المدخرات الوطنية فيها تكون عادة غير كافية لتمويل مشروعات التنمية ولذلك فانه من الواجب أن تراعي حكومات هذه الدول في سياستها المالية ألا يؤثر زيادة الطلب على الاستهلاك على تكوين المدخرات اللازمة لتمويل المشروعات والتنمية وأن تقيم التوازن بين هدفها في رفع مستوى الطبقات الفقيرة وفي الحاجة الى زيادة الطلب على أموال الاستهلاك لمقابلة التوسع في انتاج الأموال وبين الحاجة المستمرة الى تكوين المدخرات، فاذا ما زاد الاستهلاك عن المعدل المطلوب يمكن لهذه الحكومات أن تعيده الى معدله بأن تضيق في نفقاتها التي تؤدي الى الاستهلاك وأن تساعد عن طريق استخدام الضريبة الى ارجاع معدل الاستهلاك الى وضعه الصحيح وذلك كله في اطار أهدافها الاقتصادية والاجتماعية العامة.¹

¹ علي زغود، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(63-65).

2- الآثار الاقتصادية غير مباشرة للنفقات العامة:

للنفقات العامة آثار اقتصادية غير مباشرة تنتج من خلال دورة الدخل وهي ما تعرف من الناحية الاقتصادية بأثر المضاعف والمعجل.

ويطلق على أثر "المضاعف" الاستهلاك المولد، كما يطلق على أثر "المعجل" الاستثمار المولد، ويرتبط أثر النفقة العامة على الاستهلاك بالأثر المترتب على الانتاج نتيجة لتفاعل كل من المضاعف والمعجل، وبمعنى أوضح فإن النفقة العامة لا تؤثر فقط على الاستهلاك بتأثير عامل "المضاعف" ولكنها تؤثر في ذات الوقت على الانتاج فقط ولكنها تؤثر على الاستهلاك بصورة عامة غير مباشرة.

وسنتطرق لأثر النفقات العامة من خلال أثري المضاعف والمعجل على النحو التالي:

أ- أثر المضاعف:

المضاعف هو مصطلح يستعمل في التحليل الاقتصادي لبيان الأثر المتراكم الناتج عن الزيادة الحاصلة في الانفاق أو النقص فيه بالنسبة للدخل الوطني، وهو بعبارة أخرى المعامل العددي الذي يوضح لنا مقدار الزيادة في الدخل الوطني الناتجة عن الزيادة في الانفاق الوطني من خلال ما تؤدي إليه تلك الزيادة من تأثيرات في الاستهلاك.¹

لتوضيح فكرة المضاعف، فانه عندما تزيد النفقات العامة فان جزء منها يوزع في شكل أجور ومرتببات وفوائد وأسعار للمواد الأولية أو ريع لصالح الأفراد، وهؤلاء يخصصون جزء من هذه الدخول لإنفاقه على المواد الاستهلاكية المختلفة ويقومون بادخار الباقي وفقا للميل الحدي للاستهلاك والادخار، والدخول التي تنفق على الاستهلاك تؤدي الى انشاء دخول جديدة لفئات أخرى تقسم ما بين الاستهلاك والادخار والدخل الذي يوجه الى الادخار ينفق جزء من في الاستثمار، وبذلك تستمر دورة توزيع الدخول من خلال ما يعرف بدورة الدخل التي تتمثل في الانتاج- الدخل- الاستهلاك- الانتاج، مع ملاحظة أن الزيادة في الانتاج والدخل لا تتم بنفس مقدار الزيادة في الانفاق ولكن بنسبة مضاعفة ولذلك سمي بالمضاعف.

ولما كان أثر المضاعف ذا علاقة بالميل الحدي للاستهلاك فهو يزيد بزيادة الميل الحدي للاستهلاك وينخفض بانخفاضه وبطبيعة الحال فان الميل الحدي للاستهلاك ليس ثابتا بل يختلف من قطاع الى آخر ومن فئة لأخرى ولذا تبدو أهمية تحديد الآثار المترتبة على الانفاق العام في شتى القطاعات ومختلف الفئات.

فبالنسبة لأصحاب المرتبات والأجور والاعانات (ذوي الدخل المحدود) فالميل الحدي للاستهلاك لديهم مرتفع وبالتالي يرتفع أثر المضاعف مع زيادة النفقات العامة الموجهة لهؤلاء، أما أصحاب رأس المال فانهم

¹ عادل فليح علي، "المالية العامة والتشريع المالي الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص 67.

يتجهون الى شراء المعدات وأدوات الانتاج وبالتالي فان أثر المضاعف يكون بسيطا بالنسبة لهم، حيث ميلهم الحدي للاستهلاك منخفض.

أضف الى ذلك أن الأثر الذي يحدثه المضاعف يرتبط بمدى مرونة وتوسع الجهاز الانتاجي، وهذا يرتبط بدوره بدرجة النمو الاقتصادي، ففي الدول المتقدمة حيث الجهاز الانتاجي يتمتع بالمرونة والقدرة على التجاوب مع الزيادات في الاستهلاك، فالمضاعف ينتج أثره بشكل ملموس، أما في الدول النامية، وبالرغم من ارتفاع الميل الحدي للاستهلاك، يكون أثر المضاعف ضعيفا نظرا لعدم مرونة الجهاز الانتاجي وانعدام قدرته على التجاوب مع الزيادة في الاستهلاك.¹

ب-أثر المعجل:

يقصد باصطلاح المعجل في التحليل الاقتصادي أثر زيادة الانفاق أو نقصه على حجم الاستثمار، حيث أن الزيادات المتتالية في الطلب على السلع الاستهلاكية يتبعها على نحو حتمي زيادات في الاستثمار، والعلاقة بين هاتين الزيادتين يعبر عنها بمبدأ المعجل.

وحقيقة الأمر، أن زيادة الدخول يترتب عليها زيادة في الطلب على السلع الاستهلاكية (أثر المضاعف)، ومع مرور الوقت فان منتجي هذه السلع، وبعد نفاذ المخزون، يجدون أنفسهم مدفوعين الى زيادة انتاج تلك السلع، بغرض زيادة أرباحهم ومن ثم يضطرون الى زيادة طلبهم على السلع الاستثمارية من معدات وألات لازمة لاستمرار انتاجية السلع التي زاد الطلب عليها، ومع زيادة الاستثمار يزداد الدخل الوطني، فزيادة الانفاق العام بما تحدثه من زيادة أولية في الانتاج الوطني تسمح بإحداث زيادة في الاستثمار بنسبة أكبر.²

سادسا: تطور النفقات العامة في الجزائر

شرعت الجزائر ومنذ سنة 2000 ونتيجة للانفراج المالي الذي تحقق بفعل ارتفاع أسعار النفط بداية الألفية الثالثة في اتباع سياسة مالية تركز بالأساس على التوسع في النفقات العامة، تجسدت بالخصوص في كل من مخطط الإنعاش الاقتصادي للفترة 2001-2004 والبرنامج التكميلي لدعم النمو للفترة 2005-2009 واعتبر هذا البرنامج خطوة غير مسبوقة في التاريخ الاقتصادي الجزائري وذلك من حيث قيمته المرتفعة، والتي بلغت ما يقارب 4203 مليار دج أي ما يعادل 55 مليار دولار، حيث جاءت هذه السياسة بعد فترة صعبة عانت خلالها الجزائر على جميع الأصعدة وبالخصوص في الجانبين الاقتصادي والاجتماعي، ومن ثم فقد كان الهدف الرئيسي من هذا البرامج زيادة على تحسين معدلات النمو الاقتصادي، في 2017، استقرت النفقات الكلية للميزانية نسبيا، إذ لم ترتفع سوى ب 1,3 ٪، مقابل

¹ محرز محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(108-109).

² سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص81.

تراجع ب 4,7 ٪ في 2016 من حيث المبلغ، استقرت هذه النفقات عند 389,3 مليار دينار، مقابل 729,5 مليار دينار في 2016 نتج هذا الارتفاع الطفيف، بصفة كاملة، عن الزيادة في النفقات الجارية (3,8 ٪)، على الرغم من انخفاض نفقات رأس المال ب 3,0 ٪. نسبةً إلى إجمالي الناتج الداخلي، انخفضت النفقات الكلية في سنة 2017 إلى 39,1 ٪ مقابل 41,9 ٪ في سنة 2016 بالمثل، عرفت النفقات الكلية نسبةً إلى إجمالي الناتج الداخلي خارج المحروقات انخفاضا، لتبلغ 48,3 ٪، مقابل 50,7 ٪ في 2016.

في 2017 ، تجاوز مستوى نفقات التسيير ونفقات التجهيز المصروفة فعلا، مستواها المدرج في الميزانية مثلت نفقات التسيير ونفقات رأس المال، 103,6 ٪ و 114,8 ٪، على التوالي، من نفس النفقات المدرجة، بينما من المعتاد أن المصروفات لا تتجاوز النفقات المدرجة في الميزانية ترجع هذه التجاوزات ، خاصة بالنسبة لنفقات التجهيز، لمؤخرات الدفع بموجب سنة 2016 والمصروفة في 2017.

بعد أن انخفضت ب 0,7 ٪ في 2016 ، عادت النفقات الجارية إلى الارتفاع في 2017 (3,8 ٪)، لتبلغ 757,8 4 مليار دينار، مقابل 585,6 مليار دينار في 2016 يرجع هذا الارتفاع (172,2 مليار دينار) كليا إلى ارتفاع كل من التحويلات الجارية (167,9 مليار دينار)، والفوائد على الدين العمومي، التي انتقلت من 46,8 مليار دينار في 2016 إلى 154,0 مليار دينار في 2017 بالمقابل، انخفضت نفقات المعدات واللوازم ونفقات المستخدمين ب 35,4 ٪ و 1,2 ٪، على التوالي.

أما فيما يتعلق بنفقات التجهيز، فبعد أن شهدت ارتفاعا معتبرا في 2015، حيث بلغت 3039,3 مليار دينار (21,5 ٪)، انخفضت للسنة الثانية على التوالي لتبلغ 2631,5 مليار دينار في 2017 ، مقابل 2 711,9 مليار دينار في 2016.¹

مس هذا الانخفاض في نفقات التجهيز كل القطاعات باستثناء قطاع السكن وبند "نفقات أخرى" توزعت النفقات حسب القطاعات كالآتي:

- الطاقة والمناجم: انخفاض ب 5,4 ٪ لتبلغ 25,5 مليار دينار، مقابل 27 مليار دينار في 2016 و 114,7 مليار دينار في 2015.
- الفلاحة والموارد المائية: تراجع ب 12,2 ٪ (من 236,9 مليار دينار في 2016 إلى 208 مليار دينار في 2017)
- البنى التحتية الاقتصادية والإدارية: انخفاض ب 17 ٪ (من 1126,4 مليار دينار في 2016 إلى 934,6 مليار دينار في 2017).

¹ Rapport annuel 2017, « evolution économique et monétaire en Algérie », juillet, 2018 , p49.

المحور الثاني: النفقات العامة

- التريبة والتكوين: انخفاض ب 32,3 ٪، منتقلة من 193,3 مليار دينار في 2016 إلى 130,9 ، مليار دينار في 2017.

- البنى التحتية الاجتماعية والثقافية: انخفاض ب 28,7 ٪، لتبلغ 110,6 مليار دينار.

- السكن: ارتفاع ب 19,7 ٪، لتبلغ 535,7 مليار دينار وتمثل 20,4 ٪ من نفقات التجهيز.

- نفقات أخرى: ارتفاع معتبر (51,3 ٪) لتبلغ 527,1 مليار دينار.¹

يُبين الجدول التالي توزيع وتطور نفقات التجهيز العمومية الأساسية:

جدول رقم(1): هيكل نفقات التجهيز (بالنسب المئوية)

2017	2016	2015	2014	2013	
0,97	0,99	3,8	4,5	0,15	المناجم والطاقت
0,97	0,99	3,8	4,5	0,15	كهربة وتوزيع الغاز
7,9	8,7	10,0	11,6	14,4	الفلاحة الموارد المائية
35,5	41,5	34,0	32,7	37,2	البنى التحتية الاقتصادية والادارية
5,0	7,1	7,5	7,7	10,8	التريبة التكوين
4,2	5,7	4,5	4,5	6,1	البنى التحتية الاجتماعية والثقافية
20,4	16,5	20,3	17,1	13,5	السكن
20,0	12,9	13,1	16,3	10,9	نفقات أخرى

Source: Rapport annuel 2017, « evolution économique et monétaire en Algérie »,op cit

,p50.

¹ Rapport annuel 2017, « evolution économique et monétaire en Algérie »,op.cit. ,p50.

أسئلة للتقويم

- عرف النفقة العامة واذكر أهم عناصرها؟
- ما هي معايير التفرقة بين النفقات العامة والخاصة ؟ اشرحها؟
- ما هو الفرق بين النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية؟
- ما هو التقسيم المعتمد للنفقات في الجزائر ؟ وعلى أي معيار يستند؟
- أذكر أهم الأسباب المؤدية لتزايد النفقات العامة. ؟
- ما هو الفرق بين الزيادة الحقيقية والزيادة الظاهرية للنفقات العامة؟
- ما هي أهم آثار النفقات العامة على الانتاج الوطني. ؟
- ما هي أهم آثار النفقات العامة على الاستهلاك الوطني؟
- حدد الآثار المباشرة وغير المباشرة للنفقات العامة في الانتاج؟
- يتعرض الاقتصاد الوطني الى حالات عدم التوازن وتلعب السياسة الانفاقية دورا مهما في مجال العمل على اعادة الاقتصاد الوطني الى حالة التوازن (حلل وناقش)؟
- كيف تعمل النفقات العامة على تحقي الاعادة العادلة لتوزيع الدخل الوطني؟

الايادات العامة

لكي تقوم الدولة بوظيفتها لابد أن تحصل على تمويل للانفاقها العام أي أن تحصل على الموارد المالية اللازمة لتغطية نفقاتها العامة، وهذه الموارد هي التي يطلق عليها بالإيرادات العامة للدولة. وإذا كانت الإيرادات العامة تنحصر أهدافها في ظل الفكر المالي التقليدي في تغطية النفقات العامة اللازمة لقيام الدولة بوظيفتها التقليدية، فإن الإيرادات العامة في الوقت الحاضر ترمي فضلا عن ذلك الى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية أي أنها أصبحت أداة للتوجيه الاقتصادي والاجتماعي وبعبارة أخرى أصبحت مع النفقات العامة أدوات للسياسة المالية التي تسعى الدولة من خلالها لتحقيق أهدافها. وتشمل الإيرادات العامة للميزانية على الإيرادات العادية و هي تلك الإيرادات التي تتكرر دوريا في الميزانية وتشمل بصفة خاصة : إيرادات الدومين أي أملاك الدولة ، وحصيلة الرسوم ، وحصيلة الضرائب، أما الإيرادات العامة غير العادية فهي تلك الموارد التي لا تكرر - بطبيعتها - بطريقة منتظمة (دوريا أي سنويا) في الميزانية، وأهم هذه الموارد هي القروض العامة، الاصدار النقدي الجديد، الإعانات التي تقدمها لها الحكومات والهيئات الأجنبية و فيمايلي سيتم التعرض لكل عنصر على حدى.

أولاً: إيرادات أملاك الدولة (الدومين):

يطلق لفظ الدومين (Domaine) على ممتلكات الدولة أي كانت طبيعتها؛ عقارية أو منقولة، وأيا كان نوع ملكية الدولة لها عامة أم خاصة ، وينقسم دومين الدولة إلى قسمين :دومين خاص الغرض منه جلب دخل للدولة شأنه في ذلك شأن أملاك الأفراد، ودومين عام لا يقصد منه الحصول على دخل بل إدارة المرافق (العامة كالمباني الحكومية والطرق العامة).

1-الدومين العام:

يتكون هذا النوع من كل ما تملكه الدولة ويخضع للقانون العام، ويختص أيضا بتلبية الحاجات العامة مثل الطرق والمطارات والموانئ والحدائق العامة ... الخ .ويتميز الدومين العام بعدة مميزات لا يجوز بيعه طالما هو خصص للمنفعة العامة ولا يجوز تملكه بالتقادم، ملكية الدولة له هي ملكية عامة تخضع لأحكام القانون الإداري، والغاية من الدومين العام تقديم خدمات عامة وليس عل أموال للخزينة العامة، وهذا لا يمنع من إمكان تحقيق إيراد كما هو الحال عند دخول الحدائق أو المطارات ... الخ .هذا المقابل (الإيراد) يستعمل في الغالب في تنظيم استعمال هذا المرفق، ومهما يكن فالنتيجة هي مجانية الانتفاع بأموال الدومين العام.¹

¹ زينب حسن عوض الله، "مبادئ المالية العامة"، الدار الجامعية ،بيروت، 1994 ، ص95.

غير أن الدومين العام وإن كان لا يقصد به أصلاً الحصول على إيراد للخرزنة إلا أنه قد ينتج دخلاً كما في حالة فرض رسم على زيارة الحدائق العامة ودور الآثار والمتاحف، وكما في حالة حصول الحكومة على إتاوة نظير استغلال مرفق عام.

2-الدومين الخاص:

يقصد بالدومين الخاص كلما تملكه الدولة ملكية خاصة وهي التي تخضع لأحكام القانون الخاص، شأنها في ذلك شأن الأفراد والمشروعات الخاصة، والدومين الخاص لا يخصص للمنفعة العامة، ويدر الدومين الخاص إيرادات ولهذا يعتبر مصدر مالي مهم للدولة ويقسم الدومين الخاص إلى ثلاثة أقسام وهي:¹

أ- الدومين العقاري:

كان استغلال الأراضي الزراعية والغابات من مصادر إيرادات الدولة الرئيسية في العصور الوسطى وظهرت أيضاً المحاجر والمناجم ومصادر الأسماك لتكون مصدر من مصادر الإيرادات العامة ، إلا أنه في الفترة الأخيرة ومع اتجاه الدولة إلى زيادة فاعلية الإنتاج من خلال المشاركة الفردية الخاصة بدأت الدولة تملك الأراضي الزراعية للأفراد فقل الدومين الزراعي وإن كانت الدولة ما زلت تحتفظ بملكية المناجم والمحاجر ومشاركة القطاع الخاص في إنتاجه من تلك المناجم والمحاجر ، إلا أنه يمكن القول في النهاية أن الدومين الزراعي أصبح مصدر منخفض من مصادر الإيرادات العامة.

ب-الدومين الصناعي والتجاري:

على أنه إذا كانت أهمية الدومين العقاري قلت في الوقت الحاضر، فإن أرباح الدومين التجاري والصناعي للدولة قد زادت، ونقصد بالدومين التجاري والصناعي المشروعات التجارية والصناعية التي تتولاها الدولة. فالمشاهد أن المشروعات التجارية والصناعية التي تتولاها الدولة كثر في معظم الدول بسبب الاتجاه الذي ظهر أثناء الحرب العالمية الأخيرة وفي أعقابها نحو تأميم الصناعات الأساسية فيها.

وبتوقف اتساع نطاق هذه المشروعات التي تتولاها الدولة على أمرين:

- سياسة الحكومة من حيث اتجاهها نحو الاشتراكية أو نحو الفردية.
- المقارنة بين ما يعود على الدولة من ربح من هذه المشروعات وبين ما كانت تقتطعه كضرائب من أرباح هذه المشروعات لو ترك أمر القيام بها للأفراد.

¹ محمد حلمي مراد، "مالية الدولة"، جامعة عين شمس، القاهرة، 2006، ص122.

ويطلق اصطلاح "الـثمن العام" على ثمن السلع التي تنتجها هذه المشروعات العامة أو الخدمات التي تؤديها تميزا له عن الثمن الخاص وهو ثمن منتجات وخدمات المشروعات الخاصة، ويتوقف تحديد الثمن العام على وجود مشروعات منافسة لها أو احتكارها السوق، فإذا كانت تتنافس مع غيرها من المشروعات الخاصة المماثلة، فإن الثمن يتحدد في السوق طبقاً للعرض والطلب، أما إذا كانت هذه المشروعات تنفرد بالسوق، فإنها تستطيع أن تحدد ثمنها أكثر ارتفاعا من الثمن الذي كان يحدد في حالة الاحتكار الخاص، وفي هذه الحالة يمكن القول بأن الثمن يتضمن ضريبة مستترة وهي عبارة عن الفرق بين هذا الثمن وبين الثمن الذي كان يحدد في حالة الاحتكار الخاص، على أنه لا يوجد ما يمنع من أن تحدد الدولة الثمن في هذه الحالة بأقل من ثمن السوق، إذا كانت تهدف إلى تيسير الحصول على السلعة أو الخدمة، وتشجيع الإقبال عليها دون نظر إلى ما تدره من إيراد للخزانة العامة، مثال ذلك قيام الحكومة الإيطالية بإنتاج الكينين بأقل من نفقة الإنتاج بقصد مكافحة حمى الملاريا.

ج- الدومين المالي:

هي تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من السندات الحكومية وأذونات الخزينة والأسهم (محفظة الأوراق المالية)، هذا بالإضافة إلى الفوائد التي تحصل عليها من خلال القروض التي تمنحها للأفراد أو المؤسسات أو توظيف أموالها في البنوك.

ثانيا: الرسوم

تعتبر الرسوم من مصادر الإيرادات العامة للدولة ذات الأهمية الخاصة، وتأتي في المرتبة الثانية بعد أملاك (الدومين) من حيث درجة الأهمية، وتتميز بأنها من الإيرادات التي تدخل خزانة الدولة بصفة دورية منتظمة، ومن ثم تستخدمها الدولة في تمويل نفقاتها العامة وتحقيق المنافع العامة.

ومما هو جدير بذكر، أن الرسوم يدفعها الأفراد مقابل الخدمات الخاصة التي يحصلون عليها من المرافق العامة، أي أنها مقابل للخدمات.

ويعد الرسم من أدم مصادر الإيرادات العامة حيث كان يمثل في العصور الوسطى أهمية كبيرة تفوق الضرائب، ويرجع ذلك لعدة أسباب:¹

- أن في تلك العصور كانت العلاقة بين الدولة والأفراد أشبه ما تكون علاقة تعاقدية، حيث كانت الدولة تقدم خدمات معينة للأفراد بواسطة مرافقها الإدارية، مقابل التزام الأفراد بدفع مبلغ معين في شكل رسوم.

¹سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص101.

- كان الملوك وأمراء الاقطاع يفضلون اللجوء الى الرسوم بدلا من الضرائب، حيث أن فرض الضرائب كانت يتطلب موافقة البرلمان، بينما كانت الرسوم لا تتطلب موافقة من جانب الجهة الأخيرة ومن ثم كانت أيسر في فرضها.

وبمرور الزمن تناقصت أهمية الرسوم اذ لم تعد مصدرا تمويليا هاما للإيرادات الدولة بقدر كونها وسيلة تنظيمية لسير المرافق العامة وهي بصدد تقديم خدماتها للجمهور، أضف الى ذلك أن فرض الرسوم لم يعد أمرا متروكا لمشئنة الدولة، بل أصبح فرضها يتم استنادا الى القانون.

1- ماهية الرسم و خصائصه:

يمكن تعريف الرسم بأنه: " فريضة مالية يؤديها الفرد جبرا للدولة مقابل انتفاعه بخدمة معينة تترتب عليها نفع خاص له الى جانب النفع العام الناشئ عن أداء هذه الخدمة".¹

و من هذا التعريف للرسم يتضح لنا أن الرسم يتميز بخصائص هامة وهي على النحو التالي:²

- ان الرسم هو مبلغ من المال، أي مبلغ نقدي.
- ان الرسم هو الزامي أو جباري، يلتزم الأفراد بدفعه الى الدولة وعنصر الاجبار يبدو في استقلال الدول والهيئات العامة الأخرى في وضع النظام القانوني للرسم من حيث تحديد مقداره وطرق تحصيله.

- الرسم يدفع مقابل انتفاع الفرد بخدمة معينة، مثل رخصة السيارة أو الفصل في المنازعات القضائية.
- يترتب على الرسم تحقيق نفع خاص الى جانب النفع العام، أي أن دافع الرسم يحقق نفعاً خاصاً لا يشاركه فيه غيره من الأفراد، ويتحقق بجانبه نفعاً عاماً يعود للمجتمع ككل، فرسم القضاء مثلاً يحقق نفعاً خاصاً للفرد في الحصول على حقوقه وبحقق نفعاً عاماً للمجتمع في اشاعة العدالة والطمأنينة.

2- تقدير الرسم وفرضه:

تقوم الدولة بتحديد قيمة الرسم الذي يفرض على بعض خدمات المرافق العامة، الا أنه ليس من السهل تجديد قواعد عامة تلتزم بها السلطة العامة (الدولة) وهي بصدد تقدير الرسم الواجب أدائه، ويمكن أن ندخل

¹ محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، " مبادئ المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص94
² عبد الغفور ابراهيم أحمد، " مبادئ الاقتصاد والمالية العامة"، دار زهران، عمان، الأردن، 2009، ص255.

في الاعتبار عند تقدير الرسم الواجب دفعه ويمكن أن تأخذ بعين الاعتبار عند تقدير الرسم قواعد معينة تتمثل فيمايلي:¹

➤ **القاعدة الأولى: مراعاة التناسب بين نفقة الخدمة المؤداة وبين الرسم المقابل لها، وتستند هذه**

القاعدة اساسا الى ان الهدف الأساسي من المرافق العامة هو تقديم الخدمات اللازمة للأشخاص وليس تحقيق الربح، أي أن الهدف منها ليس هدفا ماليا بحتا، ومن ثم فلا يوجد ما يستوجب أن يكون مقابل الخدمة الممثل في الرسم أكبر من نفقة الخدمة، وتبرير هذه القاعدة، أنه لا يترتب على أداء هذه المرافق لنشاطاتها أن تزيد إيراداتها على نفقاتها.

➤ **القاعدة الثانية: أن يكون مبلغ الرسم المقرر أقل من نفقة الخدمة المقابلة له، وهذا العنصر ليست**

قاعدة مطلقة، فهي تتعلق ببعض أنواع الخدمات كالتعليم العالي والخدمات الصحية، ويرجع ذلك الى أن طبيعة هذه الخدمات، تمثل بالإضافة الى النفع الخاص، منفعة عامة يعود على المجتمع ككل، ومن ثم فان متطلبات العدالة تستوجب توزيع نفقات هذه المرافق بين الأشخاص المستفيدين بها (دافعي الرسوم) وبين المجتمع ككل، عن طريق فرض الرسوم والضرائب بأنواعها المختلفة، زيادة على ذلك أن تقليل مبلغ الرسوم والضرائب بأنواعها المختلفة يكون بهدف تحفيز الأشخاص على طلب مثل هذه الخدمات لضرورتها من جهة، ولنفعها العام من جهة أخرى.

➤ **القاعدة الثالثة: أن يكون مبلغ الرسم أكبر من نفقة الخدمة المقابلة له، ويعلق الأمر هنا ببعض**

أنواع الخدمات، ويكون الهدف منها اما تحقيق إيراد مالي للخرينة العمومية، كما هو الحال بالنسبة لرسوم التوثيق، اذا زادت على نفقة المرفق القائم بأداء هذه الخدمة زيادة ملموسة، واما التقليل من طلب الأشخاص على الخدمة موضوع الرسم كما هو الحال بالنسبة لرسوم الاستجمام في بعض الشواطئ.

ورغم من تعدد هذه القواعد، فان ذلك لا يلغي أن الهدف من تأسيس الرسم هو غرض مالي من أجل الحصول على إيرادات للخرينة العمومية، الى جانب تنظيم عمل استعمال المرافق العامة للدولة من طرف المواطنين.

وفرض الضريبة يتم بالاستناد على كونه يدفع جبرا من الأشخاص الى الدولة، في هذا الاطار، حق الأموال على المدين وبموجب ذلك، فان فرض الرسوم لا يتم بالإرادة المنفردة للسلطة التنفيذية المتمثلة في الحكومة ومؤسسات الدولة ومرافقها العامة، بل يستلزم رقابة السلطة التشريعية عليها، ولذا فلا بد

¹ محرزى محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(136-137).

من موافقة السلطة التشريعية على فرض الرسوم وإن كان فرضها لا يستلزم إصدار قانون بل يكفي فيه أن يتم بناء على قانون ويقصد من ذلك، أن يصدر قانون يخول للوزير أو الإدارة فرض الرسوم المناسبة للخدمات التي تقدمها المرافق العامة والهدف من ذلك تعدد أنواع الرسوم وتنوع القواع التي تتبع في تقديرها.

3- مقارنة الرسم بالضريبة:

قد يختلط مفهوم الرسم مع الضريبة، لذا سنوضح بعض أوجه التشابه والاختلاف بين كليهما:

أ- أوجه التشابه:

- يتشابه الرسم والضريبة في أن كلا منهما:
- مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبرا.
- يدفع للدولة بصفة نهائية، وتستعين بحصيلتهما لتغطية النفقات العامة .
- تتمتع الدولة في سبيل اقتضاءهما بامتياز على أموال المدين، ولا بد من صدور أداة تشريعية بفرض بصدد كل منهما.

ب- أوجه الاختلاف:

- رغم وجوه التشابه هذه، فإنه توجد اختلافات كبيرة بين الرسم والضريبة نذكر منها:
- تدفع الضريبة دون مقابل خدمة معينة خاصة لدافعها، بينما الرسم يدفع في مقابل حصول الفرد على خدمة معينة.
- تفرض الضريبة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية شتى، إلى جانب الغرض المالي، أما الرسم فهدفه الأساسي حصول الدولة على إيراد مالي للخزانة العامة.
- تفرض الضريبة ويحدد سعرها بقانون خاص، لكن الرسم يفرض بقانون ويترك للسلطة التنفيذية تحديد سعره.
- تفرض الضريبة على أساس الطاقة المالية للفرد ومدى قدرته على تحمل الأعباء العامة، أما الرسم يفرض على أساس تغطية نفقات المرفق الذي يقدم النفع الخاص إلى دافع الرسم.
- تزايد أهمية الضرائب كمورد للإيرادات العامة في العصر الحديث وتضاؤل أهمية الرسم كمورد مالي.

ثالثاً: الإيرادات من الضرائب

تمثل الضرائب في العصر الحديث أهم أنواع الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة، وتجبر الدولة الأفراد بالمساهمة في أعبائها العامة عن طريق فرض الضرائب عليهم وفقاً لنظام فني معين يقوم على مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحكم سلوك الدولة والتزام الأفراد بأداء الضريبة، وترجع أهمية الضرائب إلى الدور الذي تلعبه في تحقيق أهداف السياسة المالية، ولما تثيره من مشكلات فنية واقتصادية وما ينتج عنها من آثار اقتصادية واجتماعية.

1- تعريف الضريبة وخصائصها:

في غياب تعريف تشريعي، يمكن أن نعرف الضريبة على أنها: "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من السلطة العمومية".¹

وتعرف كذلك بأنها: "اقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية".²

كما تعرف على أنها: "عبارة عن فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو لإحدى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة".³

انطلاقاً من مجمل هذه التعاريف المقدمة، يمكن تحديد خصائص الضريبة على النحو التالي:⁴

➤ الضريبة فريضة نقدية:

تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقود تمشياً مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل نظراً لأن كل المعاملات أصبحت تقوم على استخدام النقود سواء في القطاعات العامة أو الخاصة، وبما أن النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات بما في ذلك الضرائب لابد وأن تحصل كذلك بالنقود.

➤ الضريبة تدفع جبراً:

ويعني ذلك أن الفرد ليس حراً في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة، والإجبار هنا قانوني لا معنوي بالنظر إلى قانون الضريبة هو تعبير عن القوة الإلزامية للقاعدة القانونية التي تفرض على

¹ Pierre BEL TRAME , « la fiscalité en France », HACHETTE LIVRE , 6 éme édition, 1998, p12 .

² Raymond MUZELLE, « finances publiques », Editions dalloz, 8 éme édition, 1993, p423 .

³ خالد أحمد المشهداني، نبيل إبراهيم الطائي، "مدخل إلى المالية العامة"، دار الأيام، الأردن، 2015، ص83.

⁴ سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(115-120).

المكلف الخضوع لها من كافة زواياها، ويبدو عنصر الإكراه في الضريبة واضحاً من استقلال الدولة بوضع نظامها القانوني من حيث تحديد وعائها وسعرها وكيفية تحصيلها، دون أن تراجع في ذلك الأفراد المكلفين بدفعها.

➤ الضريبة تدفع بصفة نهائية:

ويقصد بهذه الخاصية أن الفرد الذي يلتزم بدفع الضريبة، إنما يدفعها دولة بصفة نهائية، فلا تلتزم الدولة برد قيمتها إليه بعد ذلك.

➤ الضريبة تدفع بدون مقابل:

وتعني هذه الخاصية أن المكلف الذي يدفع هذه الضريبة لا يتمتع بمقابل مباشر أو بمنفعة خاصة من جانب الدولة حين دفعه لها، وإن كان هذا لا ينفي أن الفرد قد يستفيد من الخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فرداً في الجماعة، وليس باعتباره مكلفاً بالضريبة.

➤ الضريبة تمكن الدولة من تحقيق نفع عام:

إن الدولة لا تلتزم بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة، بل أنها تحصل على حصيلة الضرائب لتمويل نفقاتها العامة في مختلف القطاعات: كالصحة، التعليم، الأمن، القضاء، السياسة، الاقتصاد، الاجتماع... الخ محققة بذلك منافع عامة للمجتمع، بالإضافة إلى ذلك فقد أصبحت الضريبة تستخدم لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية، مثل استخدام الضريبة التصاعدية كوسيلة لإعادة توزيع الدخل والحد من التفاوت بين الطبقات، كما تفرض الضريبة الجمركية على الواردات لحماية الصناعة الوطنية، وقد تفرض الضرائب للحد من الاستهلاك وتشجيع الادخار لتعبئة الفائض لأغراض التنمية الاقتصادية.

2- المبادئ العامة والأساسية للضريبة:

ونعني بالمبادئ العامة تلك الأسس والقواعد والاعتبارات التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة وأهم هذه المبادئ:¹

- **العدالة:** وتعني العدالة مساهمة كل عضو من أعضاء الجماعة في الأعباء الضريبية بحسب قدرته النسبية.

¹ محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، "مبادئ المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(57-59).

- مبدأ الكفاءة:

يمكن النظر للكفاءة من زاويتين، الأولى تتعلق بكفاءة تحصيل الضريبة، والثانية تتعلق بكفاءة الضريبة ومدى ارتباطها بكفاءة النشاط الاقتصادي بأسره.

بالنسبة لكفاءة تحصيل الضريبة يعني أن تحقق الضريبة أعلى حصيللة ممكنة للخزينة العامة وبالتالي الاقتصاد في النفقات الإدارية لتحصيل الضريبة. وهذا يعني عدم وجود نظام معقد ويحتاج الى تكاليف عالية في الجباية، وإذا شعر المكلف بأن ما يدفعه من ضريبة ما هو الا تغطية للزيادة في النفقات العامة يتهرب من دفعها وبالتالي تكون حصيللة الضريبة قليلة.

- مبدأ اليقين:

ويرتبط هذا المبدأ بمدى وضوح الضريبة بالنسبة للفرد الملتزم بدفعها، وبالتالي يقتضي هذا المبدأ أن تكون الضريبة واضحة تمام الوضوح أمام المكلف.

والهدف من ذلك هو حماية دافع الضريبة من التعسف الممكن حدوثه من موظفي الادارة الضريبية، فالضريبة يجب أن لا تكون امرا تحكميا، بل يجب حسابها بصورة مسبقة وتكون معلومة ومحددة لدافع الضريبة بالإضافة الى معرفة كل الأمور المتعلقة بالضريبة مثل وقت الدفع وأسلوب التحصيل.

- مبدأ الملاءمة:

ويتعلق هذا المبدأ بكيفية تحصيل الضريبة وتوقيت دفعها، ويقضي هذا المبدأ بأن أسلوب دفع الضريبة وتوقيته يجب أن يكونا بقدر الامكان ملائمين ومناسبين لدافع الضريبة، وهذا الامر يخفف العبء النفسي لدافع الضريبة ويجعل الضريبة مقبولة لديه، وعدم وجود هذا المبدأ يساعد على التهرب من دفع الضريبة.

- مبدأ البساطة:

يرتبط هذا المبدأ بالبساطة التي يجب أن تتمتع بها الضرائب المفروضة من جانب القائمين على اداراتها ومن جانب بساطة الفهم لدافع الضريبة بحيث أنه لا تكون الاجراءات والتشريعات الضريبية معقدة بحيث أنه لا يكون هنالك مجالا للاختلاف في تفسيرها بين الادارة والمكلفين، الأمر الذي يؤدي الى زيادة التكاليف بالنسبة للإدارة وللمكلفين من خلال لجوء المكلف الى استشاريين في الضريبة.

- مبدأ التنوع:

وهذا يتطلب فرض أكثر من ضريبة من قبل الدولة الأمر الذي يؤدي الى تحقيق إيرادات أوفر للدولة وعدالة أكبر بين فئات المجتمع المختلفة بالإضافة الى أن درجة الخطر وعدم التأكد بالنسبة للدولة تكون قليلة.

- مبدأ المرونة:

ويعني أن يكون هناك درجة من الاستجابة للضرائب المفروضة للتغيرات في النشاط الاقتصادي، وقد تكون هذه المرونة من خلال مفهومين، المفهوم الأول وهو أن يكون هناك استجابة تلقائية للضرائب القائمة مع التغيرات في مستوى النشاط الاقتصادي، دون أن تضطر الدولة إلى تغيير هيكل النظام الضريبي بفرض ضرائب جديدة أو تغيير معدلات الضرائب القائمة، أما المفهوم الثاني فهو أن يكون لدى الدولة الامكانية الكافية وبالسعة اللازمة لمراجعة هيكل الضرائب القائم في الاقتصاد وتعديله.

والهدف من مبدأ المرونة هو جعل الهيكل الضريبي متلائماً باستمرار مع متطلبات التغير في الظروف الاقتصادية ومع أحوال الخزينة، مما يؤدي إلى تسهيل تحقيق أهداف السياسة المالية العامة.

3- أهداف الضريبة:

ان اتساع دور الدولة بسبب تطور طبيعتها أصبحت مسؤولة عن التوازن الاقتصادي والاجتماعي وتحقيق معدل ثابت من النمو، وترتب على ذلك اتساع النفقات العامة، وتطوير حجم الإيرادات العامة، ولم تعد الإيرادات مقصورة على تمويل النفقات بل أصبحت بالإضافة إلى ذلك أداة من أدوات التوجيه الاقتصادي والاجتماعي، ويمكن عرض أهم أهداف الضرائب فيما يلي¹:

أ- **أهداف اقتصادية:** وهو الوصول إلى حالة استقرار اقتصادي غير مشوب بالتضخم أو بالانكماش، ففي حالة التضخم نستخدم الضريبة كأداة للعلاج الاقتصادي عن طريق رفع نسبتها والتوسع في فرضها بغرض امتصاص كمية النقد الزائدة، وفي حالة الانكماش تخفض أسعارها وتزداد الإعفاءات مما يزيد من الادخار وبالتالي التوسع في الاستثمار، وبذلك تكون الضريبة لها فاعليتها في علاج مساوئ الدورة التجارية وما ينجم عنها من آثار سيئة.

ب- **أهداف اجتماعية:** في حالة فرض ضريبة مرتفعة على الأغنياء وتخصيصها لزيادة دخول الطبقات الفقيرة فإن ذلك يعتبر إعادة توزيع الدخل بما يتفق والعدالة الاجتماعية، كما أن فرض رسوم إنتاج عالية على بعض المنتجات الضارة بالصحة، كالمشروبات الكحولية أو الدخان، يؤدي إلى تقليل الاستهلاك من هذا النوع من المنتجات، وتخفيض هذه الرسوم على منتجات أخرى من السلع الضرورية يؤدي إلى زيادة استهلاك مثل هذه السلع الخبز، اللحم... الخ.

¹ عبد الغفور ابراهيم أحمد، "مبادئ الاقتصاد والمالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(240-241).

ج- أهداف سياسية: تستطيع بعض الدول التي تطبق الاشتراكية سابقا تقليل الفوارق بين الدخل عن طريق الضرائب التصاعدية، أو تحديد حد أقصى للدخل، وبذلك تتحول المدخرات من أيدي الأفراد إلى الدولة التي تتولى هي إنفاقها بناء على الخطة الاقتصادية العامة للدولة.

4- التنظيم الفني للضرائب :

يقصد بالتنظيم الفني للضرائب "الإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضرائب وتحصيلها، وبالتالي فهو ينصرف إلى تحديد العناصر الخاضعة للضريبة والتي تشكل وعاءها، وتقدير قيمة هذه العناصر أي تحديد الوعاء بهدف الوصول إلى تحقق الضريبة وتحصيلها".¹

ويقصد بوعاء الضريبة المادة الخاضعة للضريبة أو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، وعند تحديد الوعاء يجب التمييز بين:

- الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال.
- الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة .
- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

أ- الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

ويقصد بالضرائب على الأشخاص، تلك الضرائب التي تتخذ من الأفراد والأشخاص داخل الدولة محلا لفرض الضريبة، وقد عرف التاريخ المالي العديد من المجتمعات أنواعا كثيرة من هذه الضرائب، ومن الأمثلة على ذلك ضريبة الرؤوس وهي تنقسم إلى نوعين أساسيين:

الأولى: ضرائب الرؤوس البسيطة أو الموحدة وهي التي كانت تفرض بسعر واحد (مبلغ معين) على جميع الأشخاص دون النظر إلى الثروات التي يمتلكونها أو الدخل التي يحققونها.

الثانية: ضرائب الرؤوس المتدرجة وهي تفرض بأسعار متعددة تبعا لتعدد الطبقات.

ولقد انتشر استخدام ضريبة الرؤوس منذ العصور القديمة عند العرب والرومان وحتى أواخر القرن التاسع عشر وذلك لسهولة إدارتها وتحصيلها، إلا أنها كانت تتميز بعدم عدالتها لكونها تفرض دون الاعتداد بالمقدرة التكليفية للأفراد، بالإضافة إلى أنها تتنافى مع اعتبارات الكرامة الإنسانية، وهذا ما يفسر اختفاءها

¹ عادل فليح علي، "المالية العامة والتشريع المالي الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص98.

من النظم المالية للمجتمعات الحديثة، لتحل محلها الضرائب على الأموال باعتبار الأموال أكثر ترجمة للمقدرة التكليفية للمكلفين.

أما الضريبة على الأموال، فيكون المال ذاته، سواء ثروة أو دخلا أو مظهرا من مظاهر الغنى هو المادة الخاضعة للضريبة أو وعاءها، وبذلك أصبحت الأموال في المجتمعات المعاصرة هي أساس فرض الضريبة¹.

ب- الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة:

تعتمد الضرائب الموحدة على أساس فرض الضريبة موحدة على كافة مصادر الدخل المنصبة في وعاء ضريبي واحد و تتميز بمراعاتها للقدرة المالية الخاصة بالمكلف أفضل من الضريبة النوعية ، ومن مساوئها أنها لا تتلاءم مع الاقتصاد المعاصر وكذلك أنها غير عادلة ، أما الضرائب المتعددة فتعتمد على أساس التمييز بين الدخل المختلفة وفقا لمصادرها ، بحيث يتم فرض ضريبة نوعية مستقلة على كل مصدر من مصادر الدخل ، و يكون لكل ضريبة مفروضة وعاء و سعر خاص بها ، ويتميز هذا النوع من الضرائب بالمرونة و بالحد من التهرب الضريبي².

ج- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق، فقد اتفق أغلب الفقهاء الاقتصاديين بأن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول والإنفاق.

➤ الضرائب المباشرة:

الضريبة المباشرة هي تلك الضريبة التي تفرض على واقعة وجود عناصر الثروة من دخل ورأس مال، ويرى البعض بأن الضرائب المباشرة تحقق العدالة في التكليف، لأنها تتناول مقدرة الأفراد المالية لا أعمالهم وهي ثابتة الدخل لأنها تطرح على رؤوس أموال وهو مدخول لا يتأثر بإرادة الأفراد ودرجة ومستوى إنفاقهم صعودا أو هبوطا وهي تتطلب عدد قليل من الموظفين، بالإضافة إلى إنماء الوعي الضريبي لأن المكلفين يشعرون بنقلها ويدفعونها مكرهين ويحاولون التهرب منها بحيث تقل حصيلتها وتعجز عن تأمين الموارد اللازمة لسد النفقات العمومية والبعد عن المساواة لأن اعتبار المقدرة المالية للمكلف أساسا لطرح الضريبة يسهل على السلطة الضريبية محاباة بعض الفئات و الطبقات وإساءة

¹ محمد طاقة، هدى عزمي، "اقتصاديات المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص95.

² محمد الساحل، "المالية العامة"، الطبعة الأولى، جسر للنشر و التوزيع، الجزائر، 2017، ص(117-118).

استعمال ربط الضريبة والبعد عن المرونة لأنه من الصعب زيادة الضرائب المباشرة بالسرعة التي تزداد بها الثروة الوطنية.

ومن أمثلة الضرائب المباشرة سنذكر بعض ما نص عليه القانون الضريبي الجزائري:

▪ الرسم على النشاط المهني:

وهي ضريبة تفرض على رأس المال، المتأتي عن طريق التجارة، بأنواعها المختلفة، سواء كانت خدماتية أم شراء وإعادة البيع أم على الانتاج والمهن الحرة.

▪ الضريبة على الدخل الإجمالي:

وهي متنوعة وتتعدد بتعدد الأشخاص والدخول وهي كالتالي¹:

- الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح التجارية والصناعية : (IRG/BIC) وهي ضريبة تفرض على الأرباح العائدة من الأعمال التجارية والصناعية.
- الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح غير التجارية : (IRG/BNC) وهي ضريبة تفرض على الأرباح العائدة من المهن الحرة كالمحاماة ومكاتب الدراسات والعيادات الطبية الخاصة... وغيرها.
- الضريبة على الدخل الإجمالي على الدخل العقاري : IRG/RF وهي ضريبة تفرض على الدخل التي يجنيها أصحابها من إيجار العقارات المبنية وغير المبنية، سواء كانت محلات تجارية أو محلات سكنية، أو أراضي زراعية... وغيرها.
- الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور : IRG/Salaire وهي ضريبة تفرض على كل أجر يأخذه العامل سواء كان يعمل في القطاع العام أو القطاع الخاص، مع مراعاة بعض الأجور التي قد أعفاها القانون من هذه الضريبة إذا لم تبلغ النصاب القانوني المحدد.

▪ الضريبة على أرباح الشركات IBS :

هي ضريبة تستحق سنويا على أرباح النشاطات الصناعية و التجارية والحرفية، تدفع هذه الضريبة لصالح الميزانية العامة للدولة و تمثل إيرادات عموميا تعتمد عليها لتمويل نشاطاتها العامة فهذه الضريبة أسست بموجب المادة 135 إلى 137 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 1992.

وتتص المادة 135 على مايلي:

¹ لوني نصيرة، ربيع زكريا، "محاضرات في المالية العامة"، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ألكلي محند، البويرة، 2013-2014، ص29.

"تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل إلى تحقيقها ، الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من نفس القانون و تسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات".

و من خلال هذا التعريف يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات يدخل في إطار وضع نظام ضريبي خاص للشركات يختلف عن نظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين ، و هذا التميز يبرزه الاختلاف القانون الموجود بين الشخص المعنوي و الشخص الطبيعي لذا فإن الضريبة على أرباح الشركات تلائم أكثر الشركات و كما أنها تعمل على عصرنته ، جباية الشركات و جعلها أداة للإنعاش الاقتصادي ، كما أن الإصلاح الضريبي المتعلق بفرض الضريبة على أرباح الشركات ، يسعى إلى تحقيق العبء الضريبي المطبق على الشركات و يتضح محاسب أي إدخال الضريبة على أرباح الشركات يجسد مبدأ أفضل الضرائب على دخل الأشخاص و الضرائب على دخل الشركات

ويتحدد الوعاء الضريبي للضريبة على أرباح الشركات (IBS) كمايلي:¹

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي:

"الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت تنجزها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لمؤسسة واحدة في ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال، و في نهايته يشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية عند اختتام و افتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها قاعدة الضريبة ، و تخصم الضريبة من الزيادات المالية و تضاف عند الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركات خلال هذه الفترة و يقصد بالأصول الصافية : الفائض في قيمة الوصول من بين جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير و الاستهلاكات المالية والأرصدة المتبقية".

تحسب هذه الضريبة على أساس الربح الضريبي و هو يختلف عن الربح المحاسبي الذي يظهر في جدول حسابات النتائج ويحدد ذلك الربح المحاسبي بالفرق بين الإيرادات و التكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية، أما الربح الضريبي فهو ذلك الربح المحاسبي مع إجراء بعض التعديلات و يتضح ذلك خلال العلاقة التالية:

$$\text{الربح الجبائي} = \text{الربح المحاسبي} + \text{الاستردادات} - \text{التخفيضات}$$

¹ عبد الكريم بوغزالة أمحمد، "محاضرات في المالية العامة"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016-2017، ص43-44.

➤ الضرائب غير المباشرة:

الضريبة غير المباشرة هي ضريبة تفرض على وقائع تمثل إنفاقا أو تداولاً لعناصر الثروة، ومن مزايا الضرائب غير المباشرة أنها تجنّب بسهولة فالمكلف يؤديها أحيانا دون أن يشعر بها، فهو لا يدري حينما يشتري شيئا ما أنه يدفع ضريبة غير مباشرة، والضريبة غير المباشرة تزيد حصيلتها بزيادة الاستهلاك وتطور الثروة، وهذا ما يفسر لجوء الحكومات إليها عندما تحتاج إلى المال.

أما عيوب الضرائب غير المباشرة فإنها في فترات الأزمات والحروب تقل حصيلتها كما أنها لا تتناسب مع المقدرة التكاليفية للمكلف بها، فهي عادة ما تفرض على السلع الضرورية ولهذا تكون أكثر ثقلًا على الطبقة الفقيرة، ومن أهم الضرائب غير المباشرة الرسم على القيمة المضافة.¹

▪ الرسم على القيمة المضافة TVA:

تعتبر هذه الضريبة إحدى مكونات النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات نتيجة المشاكل التي عرفها النظام السابق للرسوم على رقم الأعمال من حيث تعقده ، حيث أن الرسم على القيمة كان متمثل في الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج لقد تم إدخال الضريبة على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991، وعليه فإن الرسم على القيمة المضافة هي : ضريبة غير مباشرة مطبقة على العمليات التي تكتسي طابعا تجاريا صناعيا حرفيا ، إذ أنها تفرض على القيمة المضافة للسلع و الخدمات أثناء إنتاجها و تداولها بحيث يقوم كل منتج بدفع هذه الضريبة المحصلة على مبيعاته و هذا القصد الذي يعادل الضريبة المحقة على القيمة المضافة في كل مرحلة من المراحل الاقتصادية و التجارية التي يقوم بها الخاضعون لها".

▪ الرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC):

إن هدف السلطات العامة من وضع ضرائب على الاستهلاك خاصة بسلع معينة هو خاص لاستهلاكات معينة كالمنتجات الضارة بالصحة ، و تعرف الضرائب على الاستهلاك عموما بأنها الضريبة المسددة مقابل الانتفاع بالسلع و الخدمات النهائية في الدول التي تستهلك فيها.

¹محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، "مبادئ المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص (62-63).

لقد أسس قانون المالية لسنة 1991 رسماً يأخذ بعين الاعتبار عند حساب الرسم على القيمة المضافة و الذي يتمثل في الرسم الداخلي على الاستهلاك و التي أخضعت له مجموعة من المنتجات يمكن تصنيفها ضمن المنتجات الصارة بالصحة إلا أنها ما فتئت تشكل إيراداتاً مالياً معتبراً لا يستهان به.

■ الرسم على عمليات البنوك و التأمينات (TOBA):

يعتبر هذا الرسم أحد فروع الضرائب الغير مباشرة الذي يمكن إدراجه كتكملة للرسم على القيمة المضافة، بحيث أسس ضمن المادة 162 من قانون الرسم على القيمة المضافة، إلا أنه يطبق على عمليات ذات طبيعة مالية كعمليات البنوك والتأمينات.

إن الرسم على عمليات البنوك و التأمينات تخضع لنفس الأحكام التي تخضع لها الرسم على القيمة المضافة و خاصة منها تلك المتعلقة بتحديد القاعدة الضريبية التحصيل و المنازعات.¹

رابعاً: الآثار الاقتصادية للضريبة

سنقوم الآن بتوضيح أثر الضرائب على بعض المتغيرات سواء على المستوى القومي أو على المستوى الفردي، والتي سنرتبها على النحو التالي:²

1- أثر الضرائب على الاستهلاك و الادخار:

ان فرض الضرائب يؤدي بشكل عام الى تخفيض الاستهلاك، وخاصة استهلاك أصحاب الدخل المحدودة، لأن اقتطاع جزء من دخولهم على شكل ضرائب يحد من قوتهم الشرائية، لأن الدخل المعد للإنفاق سوف ينخفض، نلاحظ هذا جلياً في الدول النامية، حيث تدني الدخل واقتطاع جزء كبير من الدخل للإنفاق الاستهلاكي، اذ تصل هذه النسبة في بعض هذه الدول الى 90% كما أن استهلاك الأغنياء يتأثر من الضرائب ولكن بنسبة ضئيلة.

الى جانب أثر الضرائب على الاستهلاك يوجد أثر على الادخار، ولكن المتضرر من ذلك هم الأغنياء، لأن بإمكانهم أن يقتطعوا جزء من دخلهم على شكل ادخار، فزيادة الضرائب يؤدي الى تخفيض ادخارهم أما الفقراء فان تأثرهم يكون ليل جداً لأن ادخارهم منخفض جداً.

وفيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة، فيتوقف أثرها على نوع السلع التي تفرض عليها ، فالسلع الكمالية يكون الاقبال عليها قليل فان تأثير الضرائب عليها يكون متدني، أما سلع الاستهلاك الجاري فان أثر الضرائب عليها يكون محدود لأن الأفراد قد اعتادوا على استهلاكها.

¹ عبد الكريم بوغزالة أمحمد، "محاضرات في المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص45.

² طارق الحاج، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(97-99).

2- أثر الضرائب على الناتج القومي والدخل القومي:

ويمكن أن نميز هنا أثرين هما:

أ- الآثار الانتعاشية:

يرى البعض أن فرض الضرائب يكون حافزا لزيادة العمل والانتاج وبالتالي الى زيادة الدخل القومي والناتج القومي، فعند قيام الدولة بزيادة الضرائب يقوم العمال بزيادة جهودهم للعمل الأكثر كي يزدوا من دخولهم لتغطية أعباء الضرائب الجديدة وليحافظوا على مستوى المعيشة الذي اعتادوا عليه قبل فرض الضرائب الجديدة.

ب- الآثار الانكماشية:

يرى البعض أن فرض ضرائب جديدة يؤدي الى تقليل الاستهلاك وبالتالي الى تخفيض انتاج السلع الاستهلاكية، والذي يرتبط معه تخفيض انتاج السلع الاستهلاكية والذي يرتبط معه تخفيض انتاج السلع الاستثمارية، الى جانب ذلك فان فرض ضرائب جديدة يعني زيادة نفقات الانتاج مما يؤثر بالسلب على ربح المنتج أي تخفيض الربح وهذا يؤدي الى تقليل ساعات العمل والانتاج، فالضرائب أدت بالتالي الى تخفيض الدخل القومي والناتج القومي، وقد رأى بعض الكتاب أن الضرائب المباشرة الجديدة تؤدي الى تخفيض الكفاءة الانتاجية للعمال بسبب رغبتهم في زيادة عملهم (العمل ساعات اضافية) كي يزدوا من دخولهم لمقابلة العبء الضريبي الجديد.

3- أثر الضرائب على الدخل و الثروة:

تلجأ بعض الدول الى اتباع سياسات مالية ضريبية من شأنها أن تعيد توزيع الدخل والثروة وذلك بفرض الضرائب التصاعدية والضرائب على زيادة رأس المال والضرائب على الثروات المكتسبة، والتي تؤثر على الأغنياء دون الفقراء، كما أن الدولة تفرض الضرائب على السلع الكمالية والتي يستهلكها بشكل واسع الأغنياء وليس الفقراء، وبنفس الوقت تعفى السلع الأساسية من الضرائب والتي يستهلكها بشكل كبير الفقراء.

4- أثر الضرائب على الأسعار:

ان فرض ضرائب جديدة يؤدي في المدى القصير الى انخفاض أسعار السلع والخدمات، لأن الطلب عليها يقل، فتتخفض الأسعار وهذا لا يدوم طويلا لأن انخفاض الضرائب تحدث انخفاض في المدخرات

وبالتالي انخفاض الاستثمار والانتاج مما يعني انخفاض في عرض السلع والخدمات مما يؤدي الى ارتفاع أسعارها.

وفي حالة الضرائب غير المباشرة تكون النتيجة نفسها لأن المستورد أو المصدر أو المنتج أو البائع يضيف مبلغ الضريبة الجديد على سعر السلعة والتي يتحملها في معظم الأحيان المستهلك.

خامسا: الإصدار النقدي الجديد

يقصد بتمويل بالتضخم أو التمويل بالعجز إحداث عجز بالموازنة العامة ناتج عن التوسع في الإنفاق ويمول هذا العجز إما عن طريق الإصدار النقدي الجديد أو عن طريق التوسع في الائتمان المصرفي.. كما يعني التمويل التضخمي " إصدار نقود جديدة توجه نحو الإنفاق على مشروعات التنمية دون أن يكون لهذه القوة الشرائية الجديدة مقابل موجود في الاقتصاد من سلع وخدمات.¹

و تختلف النتائج المترتبة بطبيعة و قوة الاقتصاد و كمية الاصدار (الطلب الكلي) ، فاذا كان النمو الاقتصادي (العرض الكلي) بنسبة متلائمة مع كمية النقود المصدرة فان الأثر على المستوى العام للأسعار يكون طفيفا أو بالأحرى متحكما فيه، أما اذا كان ضمن نطاق واسع مع عدم مقابلة من السلع و الخدمات فيؤدي ذلك الى التضخم و يسميه البعض هذا النوع من التمويل بالتمويل بالتضخم .²

و عموما تؤثر عدة عوامل على نتيجة عملية الاصدار النقدي على الأسعار:³

- المدى الذي يمكن معه للبنك المركزي من زيادة الاحتياطات النقدية.
- تركيبة استثمارات الدين الحكومي.
- المدى الذي يمكن للبنك المركزي أن يزيد من هذه الاحتياطات يمكن معه للمواطنين أن يستبدلوا الدين الحكومي الجديد بالدين الخاص القائم أو الحالي و الاستهلاك ..
- اثر الاقتراض الحكومي على سرعة تداول النقود.

¹ بكري كامل ، " التنمية الاقتصادية "، الدار الجامعية، بيروت، 1988. ص95

² حازم الببلاوي ، " دور الدولة في الاقتصاد "، دار الشروق ، الطبعة الأولى ، القاهرة ، 1998 ، ص(85-86).

³ غازي عبد الرزاق النقاش، " المالية العامة"، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن 2010 ، ص56.

وعادة ما يترتب على التمويل التضخمي زيادة في المستويات العامة للأسعار بمعدل أعلى من ارتفاع الدخل النقدي، الأمر الذي يجبر الأفراد على إنقاص حجم استهلاكهم وزيادة ادخارهم بالإضافة إلى ذلك يقوم التضخم بنقل الثروة من المستهلكين في صورة أسعار مرتفعة إلى المنتجين في صورة أرباح استثنائية هذه الطريقة تعتبر حافزا هاما على التوسع في الإنتاج وإعادة استثمار الأرباح.¹

وسياسة التمويل التضخمي في الدول النامية وإن بدت ناجحة في تمويل التوسع في النشاط الاقتصادي في فترات الحروب إلا أنها غالبا ما يكون مشكوك فيها في الأوقات العادية وذلك بسبب:²

- قلة أو عدم مرونة عرض عناصر الإنتاج أي أن الزيادة في كمية النقود ينعكس في زيادة مستويات الأسعار وليس زيادة عرض الإنتاج.

- ضيق نطاق سوق النقد والمال وعجز البنوك المركزية عن مكافحة التضخم.

- التوتر الاجتماعي الذي ينجم عنه انخفاض المدخرات الحقيقية للطبقات الفقيرة كنتيجة لتمويل التضخم.

- يؤدي التضخم في الدخل النقدي إلى إحداث ضغط كبير على الميزان التجاري لأن ميل الأفراد الحدي للاستيراد كبير، وهذا يؤدي إلى وجود عجز كبير في ميزان المدفوعات الأمر الذي يدفع بالدولة إلى وضع قيود على الاستيراد والتي تؤدي بدورها إلى منع تسرب القوة الشرائية الفائضة إلى العالم الخارجي فتكون النتيجة توجيه تلك القوة الشرائية إلى الأسواق المحلية مما يدفع الأسعار المحلية للارتفاع.

سادسا: القروض العامة

من المعروف أن هناك صعوبات تواجه عملية الاقتراض الحكومي في البلاد النامية لعل أهمها عدم وجود أسواق منظمة للسندات وضعف عادة الادخار وانتشار عادة الاكتناز.

والقروض العامة يمكن أن تختلف عن الضرائب كمصدر للإيرادات العامة للدولة في الجوانب التالية:³

- أن الضرائب لا ترد، حيث أن الضريبة تمثل اقتطاع مالي نهائي من الممول، فحين أن القرض يتم استرجاعه ويمثل اقتطاع مالي مؤقت من أموال المقرض.

محمد عبد العزيز عجيبة، محمد علي الليثي، " التنمية الاقتصادية: مفهومها نظرياتها سياساتها "، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1994، ص 217.¹

محمد عبد العزيز عجيبة، إيمان عطية ناصف، " التنمية الاقتصادية: دراسات نظرية وتطبيقية"، كلية التجارة، مصر 2002، ص 194.²

فليح حسن خلف، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص 244.³

- أن الضرائب لا تتضمن عقد واتفاق، أو وعد بالسداد، فحين ان القروض تتم عادة وفق عقد واتفاق وتتضمن وعد بالسداد مع الفائدة وبالشروط التي يتضمنها عقد القرض.
- أن الضرائب يمكن أن تؤدي الى خفض الانفاق الخاص وتقليصه، وبذلك يمكن أن تؤثر على الاستهلاك، في حين أن القروض في الغالب تؤثر على الادخار لأن المقرضين عادة هم الفئات مرتفعة الدخل والذين لديهم فائض مالي يزيد عن احتياجاتهم لاستخدام هذا الفائض.
- أن الحكومة تعتمد على الضرائب عادة لمواجهة وتغطية نفقاتها الاعتيادية، في حين أن نفقاتها غير العادية، وبالذات التنموية منها يمكن أن يتم الاعتماد فيها على القروض وخاصة المتوسطة والطويلة الأجل منها.
- أن حصيله القروض العامة يمكن أن يتم تخصيصها للإنفاق على غرض أو أغراض معينة، في حين أن حصيله الضريبية لا يمكن تخصيصها للإنفاق على غرض أو أغراض معينة.
- أن الضرائب يتم فرضها بصورة اجبارية، في حين أن القروض العامة يتم الحصول عليها بصورة اختيارية في الغالب رغم أن بعضها قد يكون اجباريا.

2-أنواع القروض العامة:

تنقسم القروض العامة الى عدة أنواع تبعا للمعيار الذي يستند اليه وهي:

أ- القروض الاختيارية والقروض الاجبارية:

الأصل في القرض أن يكون اختياريا، فتقوم الحكومة بتحديد شروط القرض وتفاصيله ثم تترك للأفراد والهيئات حرية الاكتتاب فيه ولكي تتمكن الدولة من الحصول على القرض يجب أن تراعي الظروف السائدة في الأسواق المالية.

وتتميز هذه القروض بأن سعر الفائدة فيها يكون مساويا ان لم يكن أكثر من السعر الجاري للفائدة

ومع ذلك فقد تلجأ الحكومة في حالات معينة الى القروض الاجبارية من هذه الحالات:¹

- ضعف ثقة الافراد في الحكومة فلا يقبلوا على اقراضها.
- في حالات وجود موجات تضخمية في الاقتصاد وذلك بهدف امتصاص الوجة الشرائية الزائدة وتقليل كمية النقود المتداولة، حيث تقوم الحكومة بإعادة مبالغ القرض بعد معالجة التضخم.
- أحيانا تلجأ الحكومة عند حلول أجل القرض الى مد الأجل، وهذا يعني نشأة قرض اجباري جديد.

¹ محمد طاقة، هدى العزاوي، "اقتصاديات المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص153.

- وفي أغلب الأحيان تلجأ الدولة الى القروض الاجبارية كأحسن وسيلة لتمويل الحروب والحالات الاستثنائية، وهذه القروض د تعطي فائدة أقل من الفائدة الجارية في السوق أو بدون فائدة. وللقرض الاجباري خصائص الضريبة، فهو قرض لأن الدولة عند اصداره تلتزم سداد أصل القرض وتتعهد بدفع فائدة سنوية، وهو ضريبة لتوفر عنصر الاجبار، وفي حالة عدم قيام الدولة بسداد أصل القرض فان القرض يصبح بطبيعة الحال ضريبة.

والقروض العامة يمكن أن تختلف عن الضرائب كمصدر للإيرادات العامة للدولة في الجوانب التالية:¹

- أن الضرائب لا ترد، حيث أن الضريبة تمثل اقتطاع مالي نهائي من الممول، فحين أن القرض يتم استرجاعه ويمثل اقتطاع مالي مؤقت من أموال المقرض.
- أن الضرائب لا تتضمن عقد واتفاق، أو وعد بالسداد، فحين ان القروض تتم عادة وفق عقد واتفاق وتتضمن وعد بالسداد مع الفائدة وبالشروط التي يتضمنها عقد القرض.
- أن الضرائب يمكن أن تؤدي الى خفض الانفاق الخاص وتقليصه، وبذلك يمكن أن تؤثر على الاستهلاك، في حين أن القروض في الغالب تؤثر على الادخار لأن المقرضين عادة هم الفئات مرتفعة الدخل والذين لديهم فائض مالي يزيد عن احتياجاتهم لاستخدام هذا الفائض.
- أن الحكومة تعتمد على الضرائب عادة لمواجهة وتغطية نفقاتها الاعتيادية، في حين أن نفقاتها غير العادية، وبالذات التنموية منها يمكن أن يتم الاعتماد فيها على القروض وخاصة المتوسطة والطويلة الأجل منها.
- أن حصيله القروض العامة يمكن أن يتم تخصيصها للإنفاق على غرض أو أغراض معينة، في حين أن حصيله الضريبة لا يمكن تخصيصها للإنفاق على غرض أو أغراض معينة.
- أن الضرائب يتم فرضها بصورة اجبارية، في حين أن القروض العامة يتم الحصول عليها بصورة اختيارية في الغالب رغم أن بعضها قد يكون اجباريا.

ب- القروض الداخلية والقروض الخارجية:

تعرف القروض العامة الداخلية بأنها المبالغ المالية التي تحصل عليها الدولة عن طريق الاستدانة من قبل شخص معنوي آخر مقيم فيها سواء كان من الأفراد أو البنوك أو الهيئات الخاصة أو العامة مع التعهد بردها ودفع فائدة عنها وفقا لشروط معينة .

¹ فليح حسن خلف، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص244.

ويرجع اللجوء إلى القروض العامة الداخلية إلى عوامل مالية واقتصادية واجتماعية يمكن ذكرها على النحو التالي:¹

- التمويل بالقروض العامة لا يزيد من الدائنية الإجمالية للاقتصاد الوطني حيث يكون المجتمع دائما لنفسه بصورة تؤدي إلى نقل الدخل من القطاع الخاص إلى القطاع العام ومن استخدام إلى استخدام آخر غالبا .

- توفير الأموال اللازمة لتمويل التنمية الاقتصادية .

- تعمل القروض على امتصاص التضخم عن طريق تقليص القوة الشرائية .

وحتى تكون القروض العامة الداخلية فائدة اقتصادية واجتماعية وتؤسس عليه نتائج هامة مختلفة فمن حيث تكلفة القرض يقتضي المنطق السليم استخدامه لتمويل المشروعات الإنتاجية الممولة لنفسها بنفسها ومن ثم فان حصول الحكومة على هذه الأموال واستثماراتها وفقا لمقررات خطة التنمية الاقتصادية يعتبر دعامة للتمويل وزيادة في معدل الاستثمار والتنمية.

أما القروض الخارجية هي تلك القروض التي تحصل عليها الدولة من الحكومات الأجنبية والهيئات والمؤسسات المالية الدولية مثل البنك العالمي، وصندوق النقد الدولي.

ويختلف القرض الداخلي عن الخارجي من عدة جوانب هي:²

- القرض الداخلي لا يزيد عمليا في الثروة القومية، خلاف للقرض الخارجي.

- يضيف القرض الخارجي رصيда من الثروة بالعملة الأجنبية، عكس القرض الوطني.

- يؤدي القرض الخارجي الى تدخل الجهة المقرضة (دولة، صندوق نقد دولي) الى التدخل في الشؤون الداخلية للدولة المقرضة.

- القاعدة أن القروض الخارجية عادة ما تكون اختيارية، أو اجبارية.

3- الآثار الاقتصادية للقروض العامة:

يمكن تناول الآثار الاقتصادية للقروض باتجاهين:³

أ- الآثار الاقتصادية للقروض الداخلية:

¹ عبد اللطيف مصطفى، " تمويل التنمية في بلدان العالم الثالث بين اقتصاديات الاستدانة واقتصاديات الأسواق المالية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص87.

² محمد الصغير بعللي، يسرى أبو العلا، " المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص78.

³ عبد الغفور ابراهيم أحمد، "مبادئ الاقتصاد والمالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(253-254).

حيث يؤدي القرض العام الداخلي في حالة الاقتراض من الأفراد والمشروعات على تحويل جانب من الاستثمارات الخاصة الى الاستثمارات العامة، بحيث تل رؤوس الأموال المتجهة الى الاستثمارات الخاصة، مما يؤدي الى رفع سعر الفائدة من ناحية والتأثير على حجم هذه الاستثمارات من ناحية أخرى بما ينطوي عليه من اتجاه انكماشى يحد منه قيام الدولة بتوجيه انفاقها العام الذي يمول عن طريق القرض على النحو الذي يزيد من معدل الدخل القومي، بجانب ما قد يؤدي اليه حصول المقرضين على سندات القرض من زيادة في انفاقهم الاستهلاكي.

كذلك يؤدي القرض العام في حالة الاقتراض من الجهاز المصرفي الى قيام البنك المركزي بإصدار نقدي يوازي قيمة هذا القرض الذي سيؤدي حجمه الأولي الى زيادة الاحتياطيات لدى البنوك التجارية التي تمكنها من احداث زيادات متتالية في حجم الائتمان، بحيث لا تختلف الآثار المترتبة على هذا القرض عن الآثار التضخمية لزيادة كمية النقود.

ب- الآثار الاقتصادية للقروض الخارجية:

يؤدي الاقتراض الأجنبي الى زيادة حجم الموارد المتاحة وخاصة من النقد الأجنبي الذي تشكل ندرته عقبة رئيسية أمام الدول المتخلفة للنهوض ببرامج التنمية الاقتصادية فيها، وعموماً فإن آثار القرض العام الخارجي تتوقف على طبيعة استخدام حصيلته، فإذا ما استخدمت في استيراد السلع الاستهلاكية أدى ذلك الى اهدار قيمة القرض وزيادة العبء على ميزان المدفوعات نتيجة للالتزام الدولة بتحويل قيمة الأقساط والعوائد الى الخارج، أما اذا استخدمت حصيلته القرض في استيراد سلع إنتاجية فإن ذلك سيؤدي الى زيادة الانتاج وبالتالي زيادة الدخل القومي، وتزداد مزايا القروض الخارجية اذا ما استخدمت حصيلتها في تمويل مشاريع لإنتاج بعض السلع التصديرية أو التي تمكن من الاستعاضة عن استيراد الانتاج الأجنبي المماثل وبالتالي يؤدي هذا الاستخدام لحصيلة القروض الأجنبية الى تخفيف العبء على ميزان المدفوعات وتمكن الدولة المقترضة من سهولة سداد أقساطها وفوائدها.

ولذلك بالإضافة الى الصعوبات السياسية التي تواجه الدولة في سبيل تدبير حاجتها من القروض الاجنبية، تنشأ عدة صعوبات فنية واقتصادية تتعلق بإمكانيات الدولة المقترضة من الاستفادة الى أقصى حد من الزيادة في مواردها من العملات الأجنبية التي تزودها بها هذه القروض، ولا سيما أنها سوف تشكل في المدى الطويل بعض الصعوبات المتعلقة بسداد الأقساط والفوائد وما قد يحدث من تقلبات اقتصادية على الصعيد الوطني والدولي وتغير أسعار العملات في الأسواق العالمية.

سابعاً: تطور الإيرادات العامة في الجزائر

بلغت إيرادات الميزانية في سنة 2017 ، 6 182,8 مليار دينار مقابل 5 110,1 مليار دينار في 2016، أي بارتفاع يقارب 21% (+ 1072,7 مليار دينار)، نجم هذا الارتفاع المعترف في إجمالي إيرادات الميزانية عن ارتفاع الجباية على المحروقات بحوالي 22% وبما يقارب 42 ٪ للإيرادات خارج المحروقات.

ارتفعت إيرادات المحروقات (الجباية البترولية + الأرباح الموزعة من طرف المؤسسة الوطنية للمحروقات) بنسبة 33,2% في 2017، منتقلة من 1781,1 مليار دينار في 2016 إلى 2372,5 مليار دينار في 2017 بفضل ارتفاع سعر البترول بنسبة 20%، كما عرفت إيرادات المحروقات نسبة إلى إيرادات الميزانية الكلية تزايد لتبلغ 38,4% في 2017 مقابل 34,9% في 2016.

في حين بلغت الإيرادات خارج المحروقات 3810,3 مليار دينار سنة 2017 أي بزيادة نسبتها 14,5% مقابل 3329,0 مليار دينار في سنة 2016، وتمول هذه الأخيرة 51,6% من النفقات الكلية، وتغطي النفقات الجارية بنسبة 80,1%، يعود الارتفاع في الإيرادات خارج المحروقات إلى الإيرادات غير الضريبية، المتمثلة في مجملها في أرباح بنك الجزائر، حيث بلغت مساهمتها 62,4% مقابل 37,6% بالنسبة للمساهمة الإيرادات الضريبية.

بلغت الإيرادات الضريبية 2663,1 مليار دينار في 2017 مقابل 2482,2 مليار دينار في 2016 أي ارتفاع بنسبة 7,3%، نلاحظ أن الارتفاع في الضريبة المباشرة على المداخل والأرباح (+126,9 مليار دينار) خصوصاً على الأجور التي تقتطع عند المصدر يفوق الارتفاع في الضريبة غير المباشرة على السلع والخدمات (+88,2 مليار دينار)، في حين انخفضت الحقوق الجمركية لتبلغ 356,0 مليار دينار في 2017¹، والجدول الموالي يبرز هيكل الإيرادات الضريبية

جدول رقم (2): تطور هيكل الإيرادات الضريبية(%)

2017	2016	2015	2014	2012	2007	2002
------	------	------	------	------	------	------

¹Rapport annuel 2017, « evolution économique et monétaire en Algérie », op.cit. , p(58-59).

المحور الثالث: الإيرادات العامة

46,4	44,7	43,9	42,1	44,8	33,7	23,2	الضرائب على المداخل والأرباح
36,6	35,8	35	36,7	37,5	45,3	46,3	الضرائب على السلع والخدمات
13,4	15,7	17,5	17,7	14,6	17,4	26,6	الحقوق الجمركية

Source : Rapport annuel 2017, « evolution économique et monétaire en Algérie », op cit ,p60.

فإنّ هيكل الضرائب المباشرة وغير المباشرة يعكس هيمنة الاقتطاعات عند المصدر (الأجور والضريبة على القيمة المضافة عند الاستيراد)، ويشير، بالتالي، إلى تواجد نقائص في مجال تحصيل الأنواع الأخرى من الاقتطاعات (الضريبة على الدخل الإجمالي للشركات والضريبة على القيمة المضافة على النشاطات الداخلية)، وهذا ما يوضحه الجدولين المواليين.

جدول رقم(3): تطور هيكل الضرائب على المداخل والأرباح(%)

2017	2016	2015	2014	2012	2007	2002	الضرائب على المداخل والأرباح
57	57,3	57,7	60,4	64,1	48,4	47	الضرائب على الأجور
43	42,7	42,3	39,6	35,9	51,6	53	ضرائب أخرى

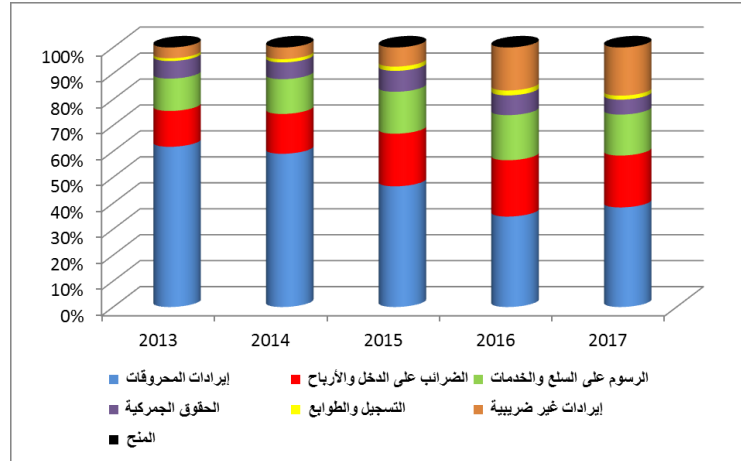
Source : Rapport annuel 2017, « evolution économique et monétaire en Algérie », op.cit,p61

جدول رقم(4): تطور هيكل الضرائب على السلع والخدمات (%)

2017	2016	2015	2014	2012	2007	2002	الضرائب على السلع والخدمات
48,1	54,4	58,7	57,2	57,9	49,5	35,4	رسم على القيمة المضافة والاقتطاعات على الواردات
40	37,9	39,3	40	39,3	48,6	45,2	رسم على القيمة المضافة والاقتطاعات على الأنشطة الداخلية
0	0	0	0	0	0	4,4	رسم على القيمة المضافة على المواد البترولية
9,5	5,9	0	0	0,1	1,2	14,5	اقتطاعات على المواد البترولية

Source : Rapport annuel 2017, « evolution économique et monétaire en Algérie », op cit ,p61

شكل رقم(1): هيكل إيرادات الميزانية



Source : Rapport annuel 2017, « evolution économique et monétaire en Algérie », op cit ,p62.

يُفسّر التراجع والضعف النسبي في الضريبة المباشرة على الأرباح وفي الضريبة غير المباشرة على الأنشطة الداخلية بضعف قدرة تحصيل جزء من الضريبة العادية وكذا الإعفاءات المختلفة، إنّ تبني سياسة إصلاحات حازمة، تهدف إلى الحد من التهرب الضريبي المعتبر في النشاطات الموازية وترشيد الإعفاءات لإعادة بعث الاستثمار المسوق بصفة أفضل.

أسئلة للتقويم

- ماذا نعني بدومين وماهي أنواعه؟
- قارن بين الرسم والضريبة ؟.
- ماذا نعني أن الضريبة فريضة ذات أهداف؟
- ماهي سمات الضريبة الجيدة أو الضريبة العادلة؟
- ماهي معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة؟
- تلعب الضرائب دورا مهما في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، وضح ذلك مع المقارنة بدور النفقات العامة في ذات المجال؟
- ما هو أثر الضرائب في الاستهلاك والادخار؟
- عرف القرض ثم بين عناصره؟
- ماهي أنواع القروض؟
- ماذا نقصد بالتمويل بالتضخم؟

الميزانية العامة للدولة

لقد احتلت دراسة الميزانية العامة جزءا هاما من الدراسات المالية في السنوات الأخيرة باعتبارها أداة من أدوات السياسة الميزانية التي تستعملها الدولة من أجل بلوغ أهدافها الاقتصادية ، ويظهر لنا ذلك في الآونة الأخيرة ، فلقد تضخم حجم الميزانيات العامة وزاد تأثيرها على التوازن الاقتصادي ، وسوف نتناول في هذا المحور كل الجوانب المتعلقة بالميزانية العامة للدولة.

أولاً: مفاهيم أساسية حول الميزانية العامة

تعتبر الميزانية العامة من أهم التنظيمات المالية المعاصرة، ويمكن توضيح مفهوم وطبيعة الميزانية العامة وكذا أهميتها في العناصر التالية:

1- تعريف الميزانية العامة للدولة:

للميزانية العامة تعاريف متعددة يمكن ذكرها على النحو التالي:

- "انها البيان الذي يتضمن تقديرا واجازة لمصروفات وإيرادات الدولة العامة."
- "هي بيان تقديري لما يجوز للحكومة انفاقه وما ينتظر أن تجبيه من المال خلال مدة معينة من الزمن."¹
- " وثيقة هامة مصادق عليها من طرف البرلمان تهدف الى تقدير النفقات الضرورية لإشباع الحاجات العامة، والإيرادات اللازمة للتعطية هذه النفقات عند فترة مقبلة، عادة ما تكون السنة."²
- " خطة لتحقيق برامج مرتبطة بأهداف في غضون فترة زمنية معينة، تحوي على تقدير للموارد المحتملة مع الموارد المتوفرة و عادة ما تقارن بفترة أو الفترات السابقة."³
- " هي وثيقة مالية تبين اتفاق الحكومة وإيراداتها والموازنة بينهما، و بما يحقق أهداف الدولة والتي تعد من قبل السلطة المالية سنويا وتصادق عليها السلطة التشريعية."⁴
- " تمثل خطة تنفيذية قصيرة الأجل تترجم الخطط الاقتصادية للدولة والأهداف البعيدة المدى الى برامج سنوية تعمل على تنفيذ الخطة العامة ، كما تعمل على التنسيق بين مختلف الأنشطة والفعاليات الاقتصادية وتسهيل الرقابة والاشراف على النشاط الحكومي وتقييمه في سبيل تحقيق الأهداف العامة للتنمية."⁵

¹ عادل فليح العلي، "المالية العامة والتشريع المالي الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص505.

² محرز محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، مرجع سب ذكره، ص317.

³ Gary Bandy , Financial Management and Accounting in the Public Sector, Routledge; 1 edition (August 27, 2011) . p33

⁴ فليح حسن خلف، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص277.

⁵ محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، "مبادئ المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص158.

2- خصائص الميزانية العامة للدولة:

- من خلال التعاريف التي ذكرناها يمكننا التوصل الى خصائص الميزانية والمتمثلة فيمايلي:¹
- أنها وثيقة مالية تتضمن توقعات وتقديرات للإيرادات والنفقات المقدمة.
 - العمل على تكيف كل من الإيرادات والنفقات للوصول الى توازن الميزانية من الناحية الحسابية، حتى وان تضمنت فائضا أو عجزا فيها، حيث أن جانب الإيرادات (الموارد) فيها ينبغي أن يتساوى حسابيا مع جانب النفقات (الاستخدامات للموارد)، وهو الأمر الذي يتفق مع كونها ميزانية، حيث أن العجز يتحقق بشكل زيادة في نفقاتها على إيراداتها، وهو الأمر الذي يتم موازنتهما حسابيا من خلال الرصيد، والذي هو مكمل أو متمم حسابي للجانب الأقل في الميزانية، وهو الإيرادات، والذي يتم اللجوء الى تغطيته من خلال اللجوء الى القروض، أو الاصدار النقدي الجديد، وبذلك يتساوى جانبي الإيرادات والنفقات وحصول عكسه في حالة الفائض.
 - أنها توضح الكيفية التي يتم بموجبها تحصيل الإيرادات، وتحدد الكيفية التي يتم بها انفاق هذه الإيرادات، والأوجه الرئيسية لهذا الانفاق.
 - أنها تعد من قبل السلطة التنفيذية، وهي الحكومة ممثلة بسلطتها المالية، والتي هي وزارة المالية، أو وزارة الخزانة، وحسب الجهة ذات الاختصاص كسلطة مالية.
 - أنها ينبغي أن تصدق من قبل السلطة التشريعية والتي يمثلها مجلس النواب، وما يماثله في الأنظمة ذات الطبيعة الديمقراطية، أو أي سلطة تشريعية أخرى وحسب طبيعة نظام الحكم في الدولة.
 - أن الميزانية العامة تعتبر أداة هامة وأساسية في تحقيق أهداف الدولة، وتبعا لطبيعة نظامها الاقتصادي والسياسي، ودرجة تطوره وظروفه وموارده، واحتياجاته، وبحيث أن هذه الأهداف التي تسعى الميزانية العامة للدولة من أجل تحقيقها تختلف من دولة الى أخرى، ومن وقت لآخر في الدولة الواحدة نتيجة لذلك.

¹ فليح حسن خلف، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(278-279).

3- أهمية الميزانية العامة:

تظهر أهمية الميزانية العامة من حيث:¹

أ- أهميتها السياسية:

ان اعتماد الميزانية من قبل البرلمان، معنى ذلك مناقشة البرنامج السياسي للحكومة، وان احتياج السلطة التنفيذية لمصادقة البرلمان يعني تمتع الشعب بحرياته الدستورية وحقوقه الديمقراطية، كما أن الميزانية بما تتضمنه من مؤشرات انفاقية وموارد مالية فهي تكشف عن السياسة العامة للدولة اتجاه المجتمع. ويستطيع البرلمان أثناء مناقشة الميزانية فرض رقابة على أعمال السلطة التنفيذية، كذلك يستطيع عن طريق رفض اعتماد معين في مشروع الحكومة اجبارها على العدول عن سياسة اقتصادية أو اجتماعية معينة.

ب- أهميتها الاقتصادية:

للميزانية العامة دور فعال في تحقيق التوازن الاقتصادي وذلك عن طريق استخدام السياسة الانفاقية و الايرادية، ففي حالة الكساد تتدخل الدولة لتعمل على زيادة الطلب عن طريق زيادة النفقات وتخفيض الضرائب لرفع القوة الشرائية لدى الأفراد مما يؤدي الى زيادة الطلب الخاص بالإضافة الى الطلب الحكومي وبذلك يخرج الاقتصاد من أزيمته ويدخل مرحلة الانتعاش الاقتصادي. أما في حالة التضخم وعندما يكون الطلب أكثر من العرض تقوم الدولة بتخفيض نفقاتها ورفع نسب الضرائب بهدف امتصاص القوة الشرائية الزائدة في السوق فيقل الطلب بشقيه الخاص والعام مما يؤدي الى تخفيض الارتفاع في الأسعار. كما تعكس الميزانية فلسفة النظام وذلك من خلال نفقاتها وإيراداتها، فانتساع نفقات القطاع العام يشير الى توسع دور الدولة في الاقتصاد، وان ازدياد نسبة مساهمة هذا القطاع في الإيرادات العامة يعكس توجه الدولة الى اتباع سياسة الاقتصاد الموجه. أما اذا كان دور الدولة في الاقتصاد محددا ونسبة مساهمة الضرائب كبيرة في الإيرادات العامة فهذا يشير الى أهمية دور القطاع الخاص في الاقتصاد وتوجه الدولة نحو سياسة اقتصاد السوق.

¹ محمد طاقة، هدي العزاوي، "اقتصاديات المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(171-172).

ج- أهميتها الاجتماعية:

ان الأهمية الاجتماعية للميزانية تتعلق بمفاهيم العدالة الاجتماعية وتقليل الفوارق بين الطبقات والرفاه الاجتماعي، هي تعكس الأهداف التي تضعها وتنفذها الحكومة في مجال الرفاه الاجتماعي مدى اهتمامها في الارتقاء بالخدمات التعليمية وتقديم التعليم المجاني في مختلف مراحله وتطور الخدمات الصحية ومد شبكات الماء وإيصال الكهرباء وغيرها من الخدمات.

في مجال إعادة توزيع الدخل القومي حيث تكشف السياسة الضريبية فيما اذا كانت الحكومة تسعى لتقليل الفوارق بين دخول الأفراد وذلك من خلال الضرائب التصاعدية وتحقيق العدالة الاجتماعية.

ثانيا: مبادئ وقواعد الميزانية العامة:

تخضع الميزانية العامة لمجموعة من القواعد والمبادئ العامة من شأنها تدعيم الرقابة في تسيير الأموال العمومية وتتمثل في المبادئ الأساسية التالية:

1- مبدأ سنوية الميزانية:

فترة السنة هي فترة متوسطة و مناسبة و تشمل كافة فصول السنة (لان بعض النفقات و الايرادات تكون موسمية كإيرادات قطاع السياحة في الموسم الصيفي و إيرادات القطاع الفلاحي في فصل الشتاء) كذلك لاعتبارات سياسية تتمثل في الرقابة على الميزانية من طرف السلطة ، التشريعية ، بعض الدول تبدأ فيها السنة المالية من 01 جانفي الى 31 ديسمبر كالجزائر و دول أخرى كمصر في 01 جويلية.

- طريقة التسيير: حسب هذه الطريقة يعد حساب السنة المالية الختامي على أساس النفقات و الايرادات الفعلية.

- طريقة التسوية: حسب هذه الطريقة يعد حساب السنة المالية الختامي على أساس المبالغ التي التزمت الحكومة بإنفاقها حتى و لم تصرف بالفعل والايرادات نفس الشيء.

2- مبدأ وحدة الميزانية:

نادى بهذا المبدأ الاقتصادي " ساي" حيث قال: " أنه من الضروري حصر الميزانية ضمن بنود تسمح من خلالها التعرف على أهم ملاح الميزانية." ومبدأ وحدة الميزانية يعني وضع بنود الايرادات والنفقات في خطة واحدة بهذا يمكن تفسيره على أساس:

أ- زاوية مادية: وتعني أن جميع العمليات المالية للدولة تجمع ضمن مشروع يخضع لرقابة البرلمان.
ب- زاوية شكلية: خضوع جميع العمليات المالية لقانون واحد هو قانون المالية ومن هنا تظهر أهمية مبدأ الوحدة من حيث الرقابة البرلمانية.

واحترام مبدأ الوحدة من الزاوية المادية يعني عدم القدرة على اخفاء العجز بطريقة تقديم الميزانية المتوازنة في الشكل العادي ثم تقدم موازنة أو مجموعة موازنات تكميلية غير متوازنة تماما.
ومن ناحية أخرى يمنع مبدأ الوحدة ظهور العمليات المالية المطابقة للنفقات النهائية ضمن حسابات خارج الشكل للميزانية الأساسية.

واحترام مبدأ الوحدة من الزاوية الشكلية يسمح للبرلمان بإعطاء الرأي حول أولوية النفقات.
والقاعدة العامة أن يتم تسجيل النفقات في ميزانيات خاصة متوازنة وتمويلها بطرق خاصة كقرض الضرائب الإضافية أو للإحداث تغيرات نقدية، ومن الاستثناءات الواردة على قاعدة وحدة الميزانية، يمكن الإشارة الى وجود ميزانيات أخرى الى جانب الميزانية العامة، وهي: الميزانيات غير العادية، الميزانيات المستقلة، الحسابات الخاصة على الخزينة.

وفي الجزائر فان لهيئات الادارة المحلية مثلا (البلديات، الولايات) ميزانياتها نظرا لتمتعها بالشخصية المعنوية، كما أن المادة 44 من القانون رقم 84-17 تسمح بإنشاء، ميزانيات ملحقة حينما نصت على مايلي: "يجوز أن تكون موضوع ميزانيات ملحقة، العمليات المالية لصالح التي لم يضاف عليها القانون الشخصية الاعتبارية والتي نشاطها أساسا الى انتاج بعض المواد أو تأدية بعض الخدمات المدفوعة الثمن، يقرر انشاء أو الغاء ميزانيات ملحقة بموجب قوانين المالية".¹

3- مبدأ عمومية الميزانية:

يستلزم تحصيل الإيرادات العامة القيام ببعض النفقات، كما أن الكثير من وحدات القطاع العام تتمتع بإيرادات ضخمة، ولهذا توجد طريقتان لإدراج الإيرادات والنفقات في الميزانية العامة:
الطريقة الأولى: وتسمى بطريقة الناتج الصافي، ومؤداها اجراء مقاصة بين إيرادات كل وحدة ونفقاتها بحيث لا يظهر في الميزانية الا نتيجة المقاصة، أي صافي الإيرادات أو صافي النفقات.

الطريقة الثانية: وتسمى بطريقة الموازنة الشاملة، ومؤداها أن تدرج في الميزانية كل نفقة وكل إيراد مهما كان مقداره ودون اجراء مقاصة بينهما.

¹ محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص 93.

و الطريقة الثانية، وهي المتبعة كمبدأ أي مبدأ العمومية والشمول، وذلك للاعتبارات معينة بعضها سياسي والأخر مالي.

أما الاعتبارات السياسية، فتنحصر في إتاحة الفرصة للسلطة التشريعية لمراقبة سير الإدارة الحكومية فيما يتعلق بنفقاتها الخاصة اللازمة لتسييرها ذلك أن اتباع طريقة الناتج الصافي يحجب عن السلطة المذكورة كل ما يتعلق بتفاصيل نفقات المرافق العامة ولا يظهر سوى رصيد هذه المرافق في الميزانية دائننا كان هذا الرصيد أو مديننا.

أما الاعتبارات المالية، فتتمثل في محاربة الاسراف في الانفاق الحكومي ، حيث ان اتباع طريقة الناتج الصافي أو الميزانية الصافية من شأنها أن تتيح للمرفق الذي يحقق إيرادات تفوق نفقاته أن يسرف في هذه النفقات بدون مقتضى اعتماد على أنه لن يظهر في ميزانيته الا فائض الإيرادات على النفقات وعلى أنه لن يجد رابة من السلطة التشريعية على بنود نفقاته.

وعليه فمبدأ عمومية الميزانية يعني أن تظهر في وثيقة الميزانية كافة تقديرات النفقات وكافة تقديرات الإيرادات دون أي مقاصة بين الاثنين، وهذا المبدأ يكمل مبدأ وحدة الميزانية، فإذا كان مبدأ وحدة الميزانية يهدف الى اعداد وثيقة واحدة لميزانية الدولة ويمثل الاطار الخارجي للميزانية، فان مبدأ العمومية يهدف الى ملأ هذا الاطار عن طريق التسجيل التفصيلي لكل تقدير بنفقة ولكل تقدير بإيراد دون اجراء مقاصة بين التقديرين، أي أن مبدأ عمومية الميزانية يمثل المضمون الداخلي لمبدأ وحدة الميزانية أن هذا الأخير وعلى ما سبق ذكره، هو الاطار الخارجي للميزانية.¹

4- مبدأ توازن الميزانية:

يقصد بتوازن الميزانية العامة أن لا تزيد الإيرادات عن النفقات أو العكس، وهذا يعني أن الميزانية تعتبر متوازنة اذا تعادلت الإيرادات مع النفقات، وتعتبر الميزانية في حالة عجز اذا زادت النفقات عن الإيرادات مما يضطر الدولة الى تمويل ذلك العجز اما عن طري الاقتراض العام الداخلي أو الخارجي أو استخدام الاحتياطات، أو أية أساليب أخرى لتمويل العجز في الميزانية.

لقد أكد أصحاب المذهب الحر على أهمية توازن الميزانية بحيث لا تزيد نفقات الدولة عن إيراداتها من الضرائب واستغلال ممتلكات الدولة، وانطلقت هذه الأفكار من طبيعة دور الدولة الحيادي الذي حدد لها وفق أفكار المدرسة التقليدية.

¹ محرز محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، مرجع سب ذكره، ص340.

وهذا الرأي يتعارض مع الآراء الاقتصادية الحديثة، حيث أصبحت الدولة من خلال استخدامها للميزانية كأداة من أدوات السياسة المالية تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، ففي حالة الركود الاقتصادي قد تلجأ الدولة الى الانفاق بالعجز (العجز المقصود) وذلك في محاولة لمعالجة تلك الحالة، والواقع أن الدولة قد تستحدث العجز للقضاء على الأزمات والبطالة ولتحقيق معدلات نمو عالية.¹

ثالثاً: إعداد الميزانية العامة واعتمادها

تعد مرحلة إعداد مشروع الميزانية العامة مرحلة مهمة وأساسية، فالإعداد يتعلق بالسلطة التنفيذية لما لها من إمكانيات مادية وبشرية تمكنها من ذلك، أما المرحلة الأخرى فهي مرحلة الاعتماد وهي من صميم عمل السلطة التشريعية لما لها من صلاحيات في هذا الشأن.

1- تحضير الميزانية العامة:

إن السلطة التنفيذية هي المؤهلة من الناحية الإدارية والإمكانات البشرية لتحضير الميزانية العامة، لما يتطلب هذا العمل من معلومات خاصة تتعلق بالإيرادات العامة، من حيث مصادرها وعبء تحصيلها من مختلف الطبقات الاجتماعية.

وانفراد السلطة التنفيذية بتحضير الميزانية يعود إلى اعتبارات عدة، من بينها تمتعها بمركز يمكنها من تحقيق الأهداف العامة عن طريق القيام بالتقديرات المستقبلية لتنفيذ برامجها، كما أن السلطة التنفيذية هي السلطة الوحيدة التي تملك كل المعلومات الضرورية لتقدير مبلغ الإيرادات العامة وتحديد النفقات العامة، مع مراعاة التوازن المالي، وذلك لأنها الأقدر على معرفة احتياجات ومتطلبات كل مرفق وكل جهاز من أجهزة الدولة.

وتقوم السلطة التنفيذية بتحضير مشروع الميزانية بناء على الظروف الاقتصادية السائدة في الدولة، لأن الميزانية العامة تعبر عن النشاط المالي للدولة خلال فترة زمنية مقبلة، لذلك يطبع الانسجام والتوافق بين أجزائها وبنودها وتقسيماتها المختلفة، وهو أمر يصعب على السلطات الأخرى تحقيقه.

وبعد وزير المالية المؤهل قانوناً بالإشراف على تحضير مشروع الميزانية، ومناقشة المبالغ المطلوبة من طرف الوزارات الأخرى، وهذا حسب ما نصت عليه المادة الأولى من المرسوم رقم 54/95، المؤرخ في 1995/02/15، المحدد لصلاحيات وزير المالية على أنه: "يقترح وزير المالية بمساعدة الوزير المنتدب المكلف بالميزانية والوزير المكلف بالخزينة، في إطار السياسة العامة للحكومة برنامج عملها المصادق

¹محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، "مبادئ المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص164

عليها طبقا للدستور، عناصر السياسة الوطنية في مجال المالية، ويتولى تطبيقها وفقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

وعملية إعداد مشروع الميزانية تتم من الأسفل إلى الأعلى، أي أن المعلومات والبيانات المتعلقة بمختلف الاحتياجات والتقديرات يتم تجميعها من قبل الهيئات والمصالح المتواجدة على المستوى اللامركزي، ليتم إرسالها إلى الوزارات التابعة لها، حيث يتم مناقشتها أولا على مستوى الوزارات، لإبداء الملاحظات عليها من طرف الوزراء، ويتم إثبات ما هو مبرر ويتم تعديل ما هو مبالغ فيه، والغاء ما هو غير مبرر، و في الأخير يرسل الوزراء إلى وزارة المالية ما يروونه ضروريا من المبالغ التي يحتاجونها خلال السنة المقبلة. وبعد ذلك تتم عملية مناقشة هذه المبالغ مع الوزراء، ويحق لوزير المالية تعديل المبالغ المقدمة في حالة المبالغة أو عدم تبريرها، بناء على السياسة المتبعة وهي ترشيد الانفاق والاقتصاد بهدف محاربة التبذير والإسراف.¹

2- اعتماد الميزانية العامة:

بعد اعداده من طرف السلطة التنفيذية يتم ايداع مشروع قانون المالية لدى السلطة التشريعية (المجلس الشعبي الوطني)، بغرض اعتماده تطبيقا لقاعدة " أسبقية الاعتماد على التنفيذ" وذلك حسب المراحل الأساسية التالية:²

أ- المناقشة:

بعد ايداع مشروع قانون المالية مرفقا بجميع الوثائق المرتبطة به الى مكتب رئيس المجلس الشعبي الوطني، يقوم هذا الأخير، طبقا للقانون، وللقوانين والأنظمة الداخلية للمجلس بإحالتها الى اللجنة البرلمانية المختصة بقطاع المالية والميزانية والتخطيط.

تقوم لجنة المالية والميزانية بالمجلس الشعبي الوطني بدراسة ومناقشة مشروع القانون مع ممثل الحكومة (وزير المالية)، وتنتهي أعمالها بوضع تقرير تمهيدي تمنه ملاحظتها واقتراحاتها، مع مراعاة أحكام المادة: 121 من الدستور.

يتم عرض التقرير التمهيدي على المجلس الشعبي الوطني لمناقشته في جلسة عامة، تكون مناسبة لجميع النواب لطرح القضايا والمشاكل المتعلقة بالسياسة المالية ومدى الالتزام بتنفيذ قانون المالية الساري المفعول من طرف مختلف القطاعات والوزارات.

¹لوني نصيرة، ربيع زكرياء، "محاضرات في المالية العامة"، جامعة البويرة، 2014، ص(44-45).

²محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(100-103).

ب- التعديل:

تختلف سلطة البرلمان في تعديل قانون الميزانية من بلد لآخر.

ففي فرنسا مثلاً يقيد دستورها لعام 1958 من حق البرلمان في تعديل مشروع الميزانية الذي تقدمه الحكومة لأن ذلك من شأنه الانقاص من الإيرادات وزيادة النفقات، ذلك أن الميزانية تمثل كلا متجانسا، وأن اطلاق التعديلات قد يضر بالمصلحة العامة.

- وفي الجزائر يمكن للنواب والحكومة وأعضاء اللجنة التقدم باقتراح تعديلات مكتوبة أمام اللجنة المختصة ومناقشتها مع الوزير المعني، شريطة التقييد بأحكام المادة 121 من الدستور التي تنص على مايلي: " لا يقبل اقتراح أي قانون، مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية، أو زيادة النفقات العمومية، إلا إذا كان مرفوقاً بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة، أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح انفاقها".

ج- التصويت:

تخول الفقرة 12 من المادة 122 من الدستور للمجلس الشعبي الوطني حق " التصويت على ميزانية الدولة"، كما يقوم مجلس الأمة-لاحقا- بمناقشة والمصادقة على قانون الميزانية الدولة حسب المادة 120 من الدستور، كما أن الدستور قد قيد البرلمان من حيث الاختصاص الزمني في المصادقة على قانون المالية حينما نص في الفقرتين السابعة والثامنة من المادة 120 من الدستور على مايلي: " يصادق البرلمان على قانون المالية في مدة أقصاها خمسة وسبعون يوما من تاريخ ايداعه طبقا للفقرات السابقة، في حالة عدم المصادقة عليه فب الأجل المحددة سابقا، يصدر رئيس الجمهورية مشروع الحكومة بأمر".

رابعا: تنفيذ الميزانية العامة:

بعد المصادقة على ميزانية الدولة من طرف السلطة التشريعية يقوم رئيس الجمهورية بإصدار القانون المتعلق بالميزانية ونشره في الجريدة الرسمية، من أجل قيام الجهات والهيئات الإدارية المختصة بتنفيذها في الميدان أي الانتقال من مجال التقدير والتوقع للسنة المقبلة الى مجال الواقع الملموس في وقت حاضر، سواء من حيث: تحصيل الإيرادات وجبايتها، أو صرف النفقات المعتمدة.

1- تحصيل الإيرادات:

يخول القانون المتعلق بالميزانية للجهات الادارية المختصة تحصيل الإيرادات كأن يتولى وزارة العدل حيازة الرسوم القضائية، أو تحصيل الرسوم الجمركية من مصالح ادارة الجمارك، أو حيازة الضرائب عبر

مختلف مستوياتها ويخضع تحصيل الإيرادات الى مجموعة من المبادئ والقواعد الرئيسية تتمثل أساساً، في مايلي:¹

أ- **عدم تخصيص الإيرادات:** ومعناها أن تختلط كل الإيرادات التي تحصلها الخزنة العامة لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كافة النفقات العامة دون تمييز، على أنه يمكن أيرد على هذه القاعدة بعض الاستثناءات متعلقة بتخصيص موارد بعض القروض العامة أو الضرائب لأغراض أو فئات معينة. وفي هذا السياق تنص المادة 8 من القانون رقم 84-17 لتتص على مايلي: "لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز، غير أنه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة تخصيص الموارد للتغطية بعض النفقات، وتكسي هذه العمليات حسب الحالات الأشكال التالية:

- الميزانيات الملحقة.
- الحسابات الخاصة للخزينة.
- الاجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسرى على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات".

ب- **تسقط ديون الدولة، كقاعدة عامة بفوات أربعة سنوات دون اقتضاءها:** وبهذا الصدد فان المادة 16 من القانون 1684-17 تنص على مايلي: "تسقط بالتقادم وتسدد نهائياً لفائدة المؤسسات العمومية المعنية كل الديون المستحقة للغير من طرف الدولة أو الولاية أو البلدية أو مؤسسة عمومية مستفيدة من اعانات ميزانية التسيير، عندما لم تدفع هذه الديون قانوناً في أجل أربع سنوات ابتداءً من اليوم الأول للسنة المالية، التي أصبحت فيها مستحقة وذلك ما لم تنص أحكام المالية صراحة على خلاف ذلك".

ج- **مراعاة مواعيت التحصيل:** يجب مراعاة مواعيد التحصيل واجراءاته المنصوص عليها في القوانين والا تعرض القائمون بذلك للعقوبات المناسبة.

د- **تلتزم الجهات الادارية المختصة بتحصيل الإيرادات على اختلافها.**

2- صرف النفقات:

إذا كانت مبالغ الإيرادات تبقى مبالغ محتملة ومتوقعة، فان قانون الميزانية ينص على الحد الأقصى للمبالغ المصرح بإنفاقها لكل غرض، حيث لا يجوز للإدارة تجاوز الاعتمادات المقررة تطبيقاً للمادة 75

¹ محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(105-106).

من القانون 84-17 التي نصت على مايلي: "لا يجوز صرف أية نفقة بما يتجاوز مبلغ الاعتمادات المفتوحة ضمن الشروط المحددة في هذا القانون، ما لم تنص أحكام تشريعية على خلاف ذلك."

- تحكم صرف النفقات العامة قاعدة "تخصيص الاعتمادات"، التي تعني أن توزع النفقات على مختلف الوزارات وبالنسبة لمختلف الأبواب في صورة اعتمادات معينة ومحددة لكل منها، اعمالا لمبدأ التخصيص.

كما يقصد بهذه القاعدة أيضا عدم رصد مبلغ اجمالي للنفقات تتصرف فيه الادارة كما تشاء، مما يترتب عنه عدم تحويل اعتماد من باب أو مجال الى آخر على أن القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية يتضمن المرونة تتعلق بنقل الاعتمادات وتحويلها.

يمر صرف النفقة العامة في الجزائر بعدة مراحل أشار اليها قانون المحاسبة العمومية المؤرخ في 15 أوت 1990 في مواده من 19 الى 22، وتتمثل فيمايلي:¹

- الارتباط بالنفقة(عقدها):

وهو عبارة عن الواقعة المادية أو القانونية التي ترتب التزاما على عاتق الادارة العامة: (تعين الموظف، ابرام صفة مع مقاول)، أي ميلاد ووجود دين في ذمة الادارة العامة.

- تصفية أو تحديد النفقة:

وهي التقدير الفعلي والحقيقي للمبلغ (التقويم النقدي) الواجب أدائه بناء على المستندات التي تثبت وجود الدين وحلول أجله.

- الأمر بالصرف:

بعد معرفة مبلغ النفقة تحديدا، يقوم الشخص المختص (الوزير، المدير..) بإصدار الأمر الى المحاسب بدفع ذلك المبلغ الى شخص معين بموجب وثيقة مكتوبة تسمى "الأمر بالصرف".

يميز بين الأمر بالصرف الرئيسي والثانوي:

فالأمرون بالصرف الرئيسيون هم أساسا: مسؤولو الهيئات الوطنية: الوزراء، الولاة، رؤساء المجالس الشعبية البلدية، ومدراء المؤسسات العامة ذات الصيغة الادارية، وكل مسؤول عن هيئة أو مرافق أخرى تتمتع بميزانية ملحقة.

أما الأمرون بالصرف الثانويون، فهم رؤساء المصالح الادارية الأخرى، حينما يخولها التشريع ذلك.

¹ محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص(108-109).

- الصرف:

يقصد بهذا الاجراء الدفع الفعلي للمبلغ المستحق لصاحبه عن طريق المحاسب ، بعد التأكد من المستندات.

والمحاسبون هم موظفون موجودون بالإدارات العامة الا أنهم لا يخضعون للسلطة الرئاسية للأميرين بالصرف بها، حتى يمكنهم مراقبة عمليات صرف النفقة، من حيث مطابقتها للقانون.

وإذا كانت المراحل السابقة توصف بأنها مراحل ادارية فعملية الصرف هي المرحلة الحسابية، تطبيقاً لمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين.

خامساً: الرقابة على الميزانية العامة

وتعتبر آخر مرحلة ويأتي عمل الهيئات على النحو الآتي:¹

الهيئة الأولى: وتقوم بدور الرقابة حيث تعتبر الرقابة التي تقوم بها رقابة سابقة للصرف وتتمثل هذه الهيئة في المراقب المالي الذي يقوم بمراقبة مدى الالتزام ومدى قانونية الالتزام بالدفع.

الهيئة الثانية: المحاسب العمومي، ويقوم بمراقبة ما يترتب على مدى الالتزام بدفع النفقة وصرفها.

الهيئة الثالثة: تقوم بدور الرقابة السياسية وتتمثل في البرلمان، وتتم هذه الرقابة من خلال المصادقة على الميزانية.

الهيئة الرابعة: تقوم بالرقابة الخاصة، ويأتي هذا النوع من الرقابة في الغالب لاحقاً لعملية الدفع وتتمثل هذه الهيئات في مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية.

¹ خالد أحمد المشهداني، نبيل ابراهيم الطائي، "مدخل الى المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص115.

أسئلة للتقويم

- ما هو تعريف الميزانية العامة للدولة؟ و ماهي اهميتها بالنسبة للدولة ؟
- ما هي أهم خصائص الميزانية العامة للدولة؟
- ما المقصود بسنوية الميزانية العامة.؟
- ما هي الاستثناءات على مبدأ وحدة الميزانية .؟ تكلم عنها بإيجاز.؟
- أذكر أهم مراحل إعداد الميزانية العامة للدولة.
- ما أهمية الميزانية العامة للدولة من الناحية السياسية .؟

الرقابة المالية على النفقات العمومية

تعتبر مرحلة الرقابة على النفقات العامة أهم مراحل دورة الميزانية العامة، فهي تبين مدى سلامة ودرجة الدقة في تقدير الإيرادات العامة التي تضمنتها موازنة الدولة، وتساعد في التأكد من تحصيل الإيرادات المقررة، والتأكد من إنفاق الاعتمادات المرصودة، وذلك وفقا لخطة الدولة المرسومة، والمحددة في الميزانية العامة للدولة.

وكذلك تعتبر الرقابة المالية حاسمة في تأدية الغرض التي تصبو اليه الدول، والذي يتجلى أساسا في تطبيق الميزانية تطبيقا صحيحا وسليما تراعى فيه كافة قواعد الإنفاق المقررة قانونا، من أجل ترشيد النفقات العمومية من جهة وبين التجسيد الميداني للاستثمارات والمشاريع التنموية من جهة أخرى، خاصة في ظل أزمة التمويل الحادة التي فرضها انخفاض أسعار البترول، وضعف وهشاشة الجباية العادية.

أولاً: تعريف الرقابة المالية

يختلف معنى الرقابة من حيث المقاييس والأساليب المستعملة فيمكن أن تعطي الرقابة صفة المشاهدة، الفحص والمتابعة، والتدقيق، والمراجعة، والتحقيق، وتعرف الرقابة لغة بمعاني كثيرة منها:

الحراسة والرعاية: رقب الشيء ورقابته أي حراسته، ورقيب القوم هو حارسهم والرقيب هو الحارس الحافظ

الإشراف: ارتقب أي أشرف وعلا والمراقب والمراقبة هو الموضع الذي يرتفع عليه الرقيب، فنقول ارتقب المكان إذا علا وأشرف

الانتظار: رقب فلانا تعني انتظره وترصد قدومه والترقب هو الانتظار¹.

1- التعاريف لاصطلاحية للرقابة:

يمكن ادراج التعاريف التالية للرقابة :

تعريف هنري فايل: الرقابة هي التحقيق كما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء، بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها كما أنها تطبق على كل شيء_ الأشياء، الناس، الأفعال.

تعريف إبراهيم درويش:

الرقابة بأنها أداة يمكن من خلالها التحقق من أن البرنامج والأهداف قد تحققت بالأسلوب المعين وبدرجة الكفاءة المحددة وفي الوقت المحدد للتنفيذ أي وفق الجدول الزمني لعملية التنفيذ².

¹ بن داود إبراهيم، "الرقابة المالية على النفقات العمومية"، القاهرة، دار الكتاب، 2009، ص12.

² الرائد محمد مهنا العلي، "الوجيز في الإدارة العامة"، الرياض: الدار السعودية للنشر والتوزيع، 1982، ص919.

أما فيما يخص تعريف الرقابة المالية فإن معظم المختصين يصطلح لها عدة مفاهيم، كالملاحظة، الفحص، التوجيه، المقارنة، التسجيل أو التفتيش لأنها تخص المال العام وهذا الأخير له تعاريف عدة، يمكن تلخيصها فيما يلي:

المال العام: هو ما تكون ملكيته للناس جميعا أو لمجموعة منهم لهم حق الانتفاع منه دون أن يختص به أو يستعمله أحد لنفسه¹.

كما عرفت الرقابة على الميزانية العامة على أنها التحقق من التزام الهيئات العامة بمدى تنفيذ قواعد الميزانية وبنودها تنفيذا صحيحا، حسب ما جاء في قانون المالية والميزانية، بمعنى هل تم فعلا صرف النفقات العامة في موضوعها ودون تبذير واختلاس، وتحصيل الإيرادات العامة على الوجه السليم

2-تعريف الرقابة قانونا:

تعرف الرقابة المالية من الناحية القانونية بأنها " الرقابة التي تقوم بها هيئات يتم إنشاؤها بقانون أو أي سند قانوني آخر، وتجدد اختصاصاتها بموجب ذلك السند القانوني، و تهدف إلى مطابقة العمل ذي الآثار المالية للقانون، أو أدق مطابقته لمختلف القواعد القانونية التي تحكمه سواء ما كان منها داخلا في إطار الشكل القانوني ، وهي التي تنظر في طبيعة التصرف و فحواه و مكوناته ، و يتم بموجب هذا النوع من الرقابة رقابة التصرف المالي من حيث النفقات أو الإيرادات العامة ، ووفقا لهذا المنظور، فإن الرقابة المالية تمارسها مؤسسات أنشأت بموجب سند قانوني ، وهو الذي يحدد اختصاصاتها ، كما أن عملها لا يجب أن يتعارض مع القواعد القانونية².

وهناك من يعرفها بأنها عملية دائمة ومستمرة تدور مع المال العام حيث دار وجودا، وتمارسها أجهزة وإدارات متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي للدولة لأهدافه طبقا لما هو مخطط له دون تبذير أو انحراف أو خطأ على مالية الدولة وعلى حسن سير الأداء بما لا يعرقل النشاط الاقتصادي والخدمات العامة³.

وعليه، فإن الرقابة المالية تظل في ديناميكية مستمرة مع المال العام، وتمارس من طرف إدارات وهيئات متعددة لغرض التأكد من تحقيق النشاط المالي لأهدافه وفقا للمخطط المرسوم مسبقا، من دون عرقلة للنشاط الاقتصادي والخدمات العامة.

¹ حسين حسين شحاتة، "جريمة المال العام"، دار النشر للجامعات، مصر، 1991، ص91،
² سليمان حمدي ، "الرقابة الادارية والمالية على الاجهزة الحكومية دراسة تحليلية تطبيقية"، مكتبة دار الثقافة لنشر والتوزيع ، عمان ، 1998، ص13.
³ محمد عوف الكفراوي، "الرقابة المالية، النظرية والتطبيق"، طبعة 2، مطبعة الانتصار لطباعة الاوفست، مصر، 2005، ص22.

يمكن القول بأن الرقابة المالية تقوم بها وتقييم الأداء وكشف الانحرافات ومعالجتها من أجل تنفيذ الخطط المرسومة.

وقد عرف عبد الرؤوف جابر الرقابة المالية في كتابه المعنون بالرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية بأنها: " تدقيق الحسابات وفحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة للمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية على الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصورها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة¹.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن التوصل إلى صياغة تعريف إجرائي للرقابة المالية عملية ديناميكية تقوم بها أجهزة مختلفة تنشأ بمقتضى قانون، وهي تهدف إلى تقييم الأداء ومعرفة الانحرافات ومعالجتها من أجل الحفاظ على المال العام وتحقيق الأهداف المنشودة والمرسومة مسبقاً في مخططات السلطات العمومية الرسمية.

ثانياً: أهمية وأهداف الرقابة المالية وخصائصها

1- أهمية الرقابة المالية:

تبرز أهمية الرقابة المالية من خلال ما يلي:

- من خلال ارتباطها بالعملية الإدارية ارتباطاً وثيقاً، حيث أن عملية الرقابة تمثل المحصلة النهائية الأنشطة ومهام المنظمة فمن خلالها يمكن قياس مدة كفاءة الخطط الموضوعية وأساليب تنفيذها.
- تعتبر جزءاً أساسياً من الإدارة المالية والتي تتضمن مجموعة من السياسات والإجراءات المحاسبية والتدقيقية في مجالي الأداء والعلاقات المالية، وهي العملية التي تستطيع الإدارة بواسطتها اكتشافها أية انحرافات عن الخطط الموضوعية. وتعتبر من أهم المرتكزات التي تنطلق منها الموازنة العامة. وتضمن استقامة ونزاهة الموظفين والتأكد من أن أدائهم لمهامهم وواجباتهم.
- تعد الرقابة المالية من أهم الوسائل والأدوات التي تساعد على اكتشاف أصحاب القدرات والمواهب في مهامهم

وتظهر أهمية الرقابة المالية أكثر من خلال أنها لم تعد قائمة على مفهوم الضبط والمنح وإنما طهر ما يعرف بالرقابة الإيجابية البناءة التي لا تنحصر في مجرد اكتشاف الأخطاء الواقعة بل تتعداها لتبحث في أسبابها وكيف نتجنب وقوعه.

¹ عبد الرؤوف جابر، "الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية"، لبنان، دار النهضة العربية، 2004، ص18.

2- أهداف الرقابة المالية:

تتمثل أهداف الرقابة المالية فيها يلي:

- **هدف سياسي:** وهي التحقق من تطبيق ما وافقت عليه السلطة التشريعية فيما يتعلق بالميزانية، فهو ما يعني استخدام الاعتمادات في الأوجه التي خصصت لها وجباية الإيرادات حسب الأنظمة واللوائح المعمول بها.
 - **هدف مالي:** ويقصد به التحقق من صحة الحسابات وسلامة التصرفات والإجراءات المالية، وكشف الانحرافات والأخطاء والاختلاسات، ومراقبة الأداء وفقا للأهداف الموضوعية، وبالتالي مراقبة الترشيد في الإنفاق.
 - **هدف إداري:** وهو التأكد من أن أنظمة العمل تؤدي إلى أكبر نفع ممكن، وبأقل التكاليف الممكنة، وتصحيح القرارات الإدارية، مما يؤدي إلى حسن سير العمل في كافة مراحل التخطيط أو التنفيذ أو المتابعة.
- كما تهدف الرقابة المالية إلى بيان آثار التنفيذ على مستوى النشاط الاقتصادي واتجاهاته، كما تهدف كذلك إلى بيان آثار التنفيذ على مستوى المجتمع والبيئة أي هل يحقق الإنتاج الإشباع لدى المجتمع أم لا، وماهي انعكاساته النافعة أو الضارة على البيئة المحيطة، إضافة إلى اكتشاف الأخطاء وتصحيحها لتوجيه المسؤولين إلى مواطن الخلل وكيفية التنقيب عليها، فليست الرقابة تصديا للأخطاء بل من أهدافها التوجيه والإرشاد
- كما تهدف الرقابة المالية إلى:
- أ- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بدفاتر وسجلات المشروع، وتقرير مدى الاعتماد عليه.
 - ب- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.
 - ج- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
 - د- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء أو الغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمشروع.
 - هـ- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.
 - و- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.

ز- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.

ح- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع، ويأتي هذا الهدف الأخير نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المشاريع بصورة عامة حيث لم يعد تحقيق أكبر قدر من الربح الهدف الأهم بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها العمل على رفاهية المجتمع الذي يعمل فيه المشروع¹.

وهناك من يقسم أهداف الرقابة المالية إلى أهداف عامة وأخرى خاصة إضافة إلى أهداف اجتماعية.

■ الأهداف العامة:

نوجز الأهداف العامة التي تستهدفها الرقابة المالية في العمل على تحقيق الصالح العام من خلال العناصر التالية:

-ضمان شرعية تصرفات الإدارة: وتعني هذه الضمانة أن تكون جميع التصرفات الإدارية متسمة بالشرعية أي تستند إلى قانون أو لائحة نظامية وليست قرارات أو تصرفات عشوائية.

-ضمان عدم وقوع اعتداء على حقوق الأفراد وحياتهم: إذا تمت مراقبة تصرفات الإدارة على النحو المبين عليه، فيمكن ضمان احترام حقوق الأفراد العاملين بالإدارة والمتعاملين معها في ظل احترام الدستور والقانون.

-التحقق من سلامة الإنفاق وفقا للخطط الموضوعية.

- التحقق من تحصيل الموارد وفقا لما هو مقرر².

■ الأهداف الخاصة:

تمثل الأهداف الخاصة في تحقيق الأغراض أو الأهداف التي أنشئت المصلحة أو المؤسسة التي أنشأت المصلحة أو المؤسسة أو المرفق لتحقيقها، فمثلا أهداف وزارة الصحة هي النهوض بمستوى صحة أفراد الشعب والحفاظ عليها ضد الأوبئة والأمراض، وأهداف وزارة التربية والتعليم هي النهوض بالمستوى العلمي والثقافي للنشء وتأهيلهم علميا ومهنيا، ومن هذا تسعى الرقابة المالية إلى التأكد على مدى تحقيق هذه الأهداف من عدمه من خلال ما يلي:

-الرقابة على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة ومدى كفاية وفاعلية النفقة.

-التأكد من رقابة المنتج.

¹ عوف محمود الكفراوي، "الرقابة المالية النظرية والتطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص22.

² الصحن محمد عبد الفتاح، "مبادئ واسس المراجعة"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1974، ص5.

- التأكد من إجراء دراسات الجدوى اللازمة ومدى صدقها ومطابقتها للواقع
- التأكد من كفاية المعلومات والأنظمة والإجراءات المستخدمة، ومدى تعقدتها أو بسورها في الانجاز الأهداف المطلوبة¹.

■ الأهداف الاجتماعية للرقابة المالية:

- تتمثل الأهداف الاجتماعية للرقابة المالية فيما يلي:
- تحقيق الردع والزجر العام لدى العبث بالمال العام.
- ضمان إشباع حاجات المواطنين بطريقة إنسانية بالكفاءة والجودة اللازمة، ومن ثم تقضي الرقابة على حدة التوترات الاجتماعية الموجودة. وعليه، فإن للرقابة المالية أهداف عامة وأخرى خاصة إضافة إلى الأهداف الاجتماعية وهي تهدف كلها إلى حماية المال العام من التبذير أو الاختلاسات، وهو ما ينعكس على حياة الأفراد والمجتمع من خلال تحقيق الجودة في المشاريع المنجزة، لكن هذا لا يتحقق إلا إذا كانت هذه الرقابة تتسم بالفعالية والشمولية².

3-خصائص الرقابة المالية:

- هذه بعض الخصائص التي تميز عملية الرقابة الفعالة عن غيرها:
- **تقديم معلومات صحيحة:** يجب أن تكون المعلومات المقدمة صحيحة فالمعلومات الخاطئة أو المشوهة تظل عملية اتخاذ القرارات، وهذا ما يؤدي إلى نتائج سيئة وغير متوقعة.
- **حسن توفيق المعلومات المقدمة:** فالمعلومات المتأخرة تفقد معناها فائدتها بصفة جزئية أو كلية وبذلك تصبح لا قيمة لها بعد انقضاء الأمر التي قدمت له.
- **اقتصاد في التكاليف:** أي يجب أن تكون عملية الرقابة مساوية لتكلفتها. حتى تحقق الاقتصاد في التكاليف وقد يحدث هذا عندما توضع الرقابة بشكل يناسب عمل وحجم المؤسسة.
- **سهولة الفهم:** معناها تفهم المسير لعملية الرقابة وطبيعة النتائج المنتظرة منها وكذا المعلومات المقدمة لها. حتى يكون على علم بما يجري في المؤسسة وبالتالي لا يقوم باتخاذ قرارات خاطئة.
- **التركيز:** هدفه جلب انتباه المسير بسرعة إلى الانحرافات التي تشكل نقاط اختناق المؤسسة و تعرقل سير العمل و انسياب الإنتاج حتى يتسنى له اختيار المعايير الاستراتيجية لمواجهة ذلك.

¹ عوض الله زينب حسين، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص12.

² الصحن محمد عبد الفتاح، مرجع سبق ذكره ، ص9.

- **تسهيل اتخاذ القرارات:** بمعنى أن الرقابة تقوم بتقديم معلومات واضحة ومحددة تصلح أساسا لاتخاذ القرارات دون الحاجة لتفسير والتحليل وتكون نتيجة تسهيل مهمة المسير وعدم تضيقه الوقت في الأمور الأقل أهمية¹.

ثالثا: أنواع الرقابة المالية

تختلف أشكال الرقابة المالية وتعدد أنواعها وتتباين صورها وفقا لمعايير مختلفة وتبعا لتعدد وجهات نظر الباحثين والمختصين والمهنيين فهناك عدة أنواع للرقابة المالية نذكرها على النحو التالي:

1- الرقابة من حيث الجهات التي تتولى الرقابة:

إن الرقابة من حيث الجهات التي تتولى الرقابة تنقسم إلى نوعين إحداهما الرقابة الداخلية الأخرى الرقابة الخارجية.

أ- **الرقابة الداخلية:** وهي الرقابة التي تتم داخل السلطة التنفيذية نفسها على الوحدات التابعة لها، فهي رقابة ذاتية تمارسها الوحدات التابعة لها، في رقابة ذاتية تمارسها الوحدات القائمة بالتنفيذ والمشرفة عليه.

حيث تسعى الأجهزة الحكومية إلى تأدية مهامها بصورة كفؤة وفعالة، بما تسمح لها بالاستعمال الاقتصادي الفعال للموارد المتاحة، حيث أن هدف السلطة التنفيذية هو منع الموظفين من ارتكاب الأخطاء أو إساءة استعمال الموارد لحمايتها من التبذير والسرقة، وذلك عن طريق إصدار نصوص تنظيمية للحفاظ على الأموال العامة².

ب- **الرقابة الخارجية:** إضافة إلى الرقابة الداخلية، يوجد نوع آخر من الرقابة من حيث الجهات التي تتولى الرقابة وهي الرقابة الخارجية، والتي يمكن تعريفها بأنها " نشاط تقييمي مستقل عن السلطة التنفيذية، يهدف إلى التأكد من صحة العمليات المالية والبيانات المحاسبية ومشروعيتها والتحقق من كفاءة وفعالية أداء الأجهزة الحكومية في انجاز أهدافها وبرامجها ومشاريعها "، وتسمى بالرقابة الخارجية لأنه يفترض أن تقوم بها هيئات عليا مستقلة عن الجهات الخاضعة للرقابة، وعادة ما يحدد القانون إطار عملها، وهو يشمل كل ما يتعلق بالمال العام، كما أن ينص على تأسيس الدستور³.

وعليه، فإن الرقابة الخارجية تقوم بها أجهزة مستقلة عن السلطة التنفيذية وتحدد اختصاصاتها من قبل القانون، وتهدف إلى التدقيق في الحسابات ومدى التقيد بمعايير الكفاءة، وحسن السير، والفعالية.

¹ عوف محمد الكفراوي، مرجع سبق ذكره، ص 100.

² تحيسن درويش، "إختلاس أموال الدولة"، بحث ماجستير كلية الحقوق، بن عكنون، 1996، ص 14.

³ سناطور خالي، "رقابة على النفقات العمومية"، دراسة حالة المفتشية العامة للمالية، مذكرة تخرج المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، 2006م، ص 06.

ويعتبر التدقيق عماد الرقابة الخارجية، فهو يشكل فحص العمليات المالية وتحليل البيانات المحاسبية بغرض كشف الأخطاء والمخالفات والعمل على تصحيحها وتقويمها والتدقيق فيها من أجل إقامة المسؤولية على المخالفين أو الإعفاء منها، وكذا اتخاذ الإجراءات الضرورية لاسترداد الأموال الضائعة أو التي تم اختلاسها، ويمكن أن تكون نفسها الهيئة التي تتطلق بالحكم الموجب للعقوبة.

2- الرقابة من حيث السلطات المخولة للجهة الرقابية:

إن الرقابة المالية من حيث السلطات المخولة للجهة القائمة بأعمال الرقابة المالية يمكن تقسيم الرقابة إلى نوعين وهما:

أ- رقابة إدارية: هي تلك التي تكون مهمتها جمع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج معينة للتأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات وتحقيق الأهداف الموضوعية بكفاءة تامة مع وجود سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة لتجنب أي انحراف أو مخالفات، فدور هذا النوع من الرقابة ينتهي عند اكتشاف الأخطاء والمخالفات والتنبيه إليها أو إحالتها للسلطات المختصة¹.

والجدير بالذكر أن الرقابة المالية التي تجربها السلطة التنفيذية على نفسها مثل وزارة المالية على غيرها من الوزارات أو رقابة الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة أو هيئة الرقابة الإدارية كما إن الشق الآخر من الرقابة المالية والذي يجري بمعرفة جهة خارجية مستقلة أو هيئة متخصصة على السلطة التنظيمية ما هي إلا رقابة إدارية لأنها تتم من جهاز إداري.

لكن ما يؤخذ على هذا النوع من الرقابة أنها لا تملك سلطة توقيع الجزاء على المخالفين، ويكون ذلك في العادة من شأن سلطات أخرى مما يؤثر على مدى فاعلية هذا النوع من الرقابة ويجعله لا يحقق الآمال المعقودة عليه.

ب- رقابة قضائية: هي تلك التي تتولاها هيئة قضائية تكون مسؤولة عن إجراء عمليات الرقابة اكتشاف المخالفات المالية ويعهد إليها بمحاكمة المسؤولين عن هذه المخالفات وإصدار العقوبات اللازمة فمن حق هذه الهيئات أو الأجهزة سلطة توقيع الجزاء عند وقوع مخالفة².

وعليه، فإن الرقابة القضائية تهدف أساساً إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات وتوقيع الجزاءات عند اكتشاف هذه الأخطاء المخالفات محاكمة كل المسؤولين عن هذه الأخطاء.

¹ سناطور خالي، "رقابة على النفقات العمومية"، دراسة حالة المفتشية العامة للمالية، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² عبد القادر موفق، "الرقابة المالية على البلدية، دراسة تحليلية نقدية"، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2015، ص 48.

ويختلف هذا النوع من الرقابة عن الرقابة الإدارية في أنها رقابة ساكنة بمعنى أنه لا تمارس ابتداءً، بل تتحرك عن وجود نزاع ويكون ذلك بناءً على طلب من له الحق في تحريكها سواء كانت سلطة إدارية ذاتها أو الأفراد باعتبارهم مستهلكين أو طالبي منفعة أو من غير المتعاملين السلطة الإدارية. وعليه، فإن الرقابة القضائية ماهي إلا رقابة مدى تطبيق للقوانين واللوائح فقط دون تدخل في عملية تقدير النشاط الاقتصادي ذاته¹

3- الرقابة من حيث دور الدولة في عملية الرقابة:

إن الرقابة المالية من حيث دور الدولة في عملية الرقابة تنقسم إلى ثلاثة أنواع وهي الرقابة التنفيذية والرقابة التشريعية والرقابة الشعبية، وهذا ما سنتناوله فيما يلي:

أ- الرقابة التنفيذية :

وهي الرقابة التي تقوم بها أجهزة حكومية أيا كان نوعها بغرض التأكد من حسن استخدام المال العام ، وهذه الرقابة تتمثل في الرقابة المستمدة ورقابة الأداء الداخلية منها و الخارجية السابقة منها اللاحقة ، وقد تعددت الأجهزة القائمة بعملية الرقابة وقد تتبع في إجراءاتها نظاماً رأسياً وخيراً مثال على ذلك الرقابة على شركات قطاع الأعمال العام حيث يوجد بها رقابة ذاتية ثم رقابة الشركة القابضة التابعة لها ثم رقابة وزير قطاع الأعمال العام ، هذا بالإضافة إلى رقابة الأجهزة الأخرى التي لا تدخل في هذا النظام الراسي للرقابة والتي تتمتع باستقلال ذاتي أو تتبع وزارات أو جهات أخرى في الدولة².

وعليه، فإن الرقابة التنفيذية تقوم بها أجهزة حكومية بمختلف أنواعها سواء كان ذلك على المستوى المركزي أو المحلي من أجل الحفاظ على المال العام، والعمل على محاربة أي اختلاس أو سرقة أو تبذير.

ب- الرقابة التشريعية:

هذا النوع من الرقابة تتولاها الهيئة التشريعية، لها سلطة في الرقابة على مالية الدولة والإشراف على الإدارة وتباشر السلطة التشريعية بطرق متعددة، ويختلف مداها باختلاف النظام الدستوري الذي تسير عليه الدولة.

وتباشر المجالس التشريعية الرقابة المالية بصور عدة أهمها:

-إصدار القوانين المنظمة للشؤون المالية.

-مناقشة واعتماد خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

¹ أمر 95 / 20 المؤرخ في 1995/07/17 المتضمن بمجلس المحاسبة عدد 39.

² عبد القادر موفق، "الرقابة المالية على البلدية، دراسة تحليلية نقدية"، مرجع سبق ذكره ، ص17.

- مناقشة واعتماد الموازنة العامة للدولة، ما يفسر عنه حسابها الختامي
- حق توجيه الأسئلة إلى رئيس الوزراء ونوابهم أو غيرهم من أعضاء الحكومة، وذلك بقصد الاستفسار عن بعض الأمور لمعرفة حقيقتها أو معرفة ما تعتزم الحكومة القيام به وقد يكون الاستفسار بقصد لفت نظر الحكومة إلى بعض الثغرات.
- استعانة المجلس بهيئة فنية متخصصة: يعاب على هذه المجالس أنه لا تتوافر لدى أعضائها الخبرة الكافية والوقت اللازم لمراقبة تنفيذ الميزانية الحساب الختامي للدولة.

ج-الرقابة الشعبية:

- يمارس الشعب هذه الرقابة باعتبارها دافعا للضريبة ومصدرا للسلطات في الدولة، وتتم هذه الرقابة بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وتتمثل الرقابة الشعبية المباشرة في مساءلة الرأي العام والمؤسسات غير الحكومية أو منظمات المجتمع المدني وجماعات المصالح فضلا عن مساءلة الصحافة ووسائل الإعلام، وجميعها يطلق عليها الوسائل غير الرسمية للمساءلة أو الرقابة.
- أما الرقابة غير المباشرة فتتمثل في المجالس الشعبية المنتخبة من الشعب سواء كانت ممثلة على مستوى الأمة أو على مستوى الوحدات الإقليمية أو المحلية.
- وعليه، فإن الرقابة الشعبية هي تلك الرقابة التي يباشرها أفراد الشعب عن طريق تنظيماتهم والتي تتمثل في عدة صور، ومن أهمها ما يلي:
- الرقابة التي تمارسها جماهير الشعب عن طريق إبداء رأيها الحر، يباشر الشعب رقابته عن طريق انتخاب ممثليه لعضوية المجالس التشريعية.
- يمارس أفراد الشعب حقهم في الرقابة بواسطة ما ينبثق من تنظيماتهم من لجان رقابية مثل رقابة التنظيمات والأحزاب السياسية المختلفة ورقابة اللجان النقابية في مختلف القطاعات الاقتصادية.
- تمارس جماهير الشعب حقها الرقابي عن طريق المجالس الشعبية المحلية.

4-الرقابة من حيث وجهة النظر المحاسبية والاقتصادية

- يمكن تقسيم الرقابة من وجهة النظر المحاسبية والاقتصادية إلى ثلاث أنواع كما يلي:
- أ- الرقابة المالية المستندية: وهي الرقابة على المستندات والسجلات والدفاتر المالية للتأكد من الموارد حصلت وفقا للتعليمات وقد أنفقت في حدود الاعتمادات المخصصة لها وإن مستنداتها صحيحة ومطابقة لما هو وارد بالسجلات.

فهي رقابة بالأساليب المحاسبية المتعارف عليها وقد تكون قبل الصرف أو بعد الصرف ويطلق عليها البعض الرقابة الحسابية أو الرقابة التقليدية أو الرقابة اللائحية، حيث أنها تركز على المحاسبة وأساليبها المختلفة وعلى تطبيق القوانين والقرارات واللوائح المعمول بها¹.

ب- الرقابة الشاملة: وهي تشمل الرقابة المحاسبية المالية والرقابة الاقتصادية التقويم الأداء والوقوف على تحقيق الأهداف البيان مدى صحة الحسابية الختامية والمراكز المالية وأنها تظهر المركز المالي الحقيقي للوحدة وتعتبر بصدق عن نتائج العمل.

ويعرف البعض الرقابة الشاملة بأنها المراجعة المالية ومراجعة المطابقة، وتعبير المراجعة الشاملة يشير إلى منهج أكثر تعقيد يهدف إلى تقييم الأداء العام، ومدى الكفاءة الاقتصادية، وفاعلية إدارة الموارد العامة.

ج- الرقابة الاقتصادية: وهي عبارة عن تلك العمليات التي تقيس الأداء الجاري وتقوده إلى أهداف معينة محددة مسبقاً، فهذه الرقابة تتطلب وجود أهداف محددة مسبقاً لقياس الأداء الفعلي، وأسلوباً لمقارنة الأداء المحقق بالهدف المخطط لأنه على أساس نتائج هذه المقارنة يوجه الأداء، بحيث يتفق مع الهدف أو المعيار المحدد لهذه الأعمال أو الخدمات من قبل. ويطلق أيضاً على هذا النوع من الرقابة بالرقابة التقييمية، وهذا النوع من الرقابة لا يحقق الأهداف المرجوة من دون رقابة مستندية تؤكد صحة وسلامة البيانات المستخدمة كأدوات للتحليل.

5- الرقابة المالية من حيث توقيت عملية الرقابة:

إن الرقابة من حيث توقيت عملية الرقابة تشمل ثلاثة أنواع متمثلة في الرقابة السابقة والرقابة أثناء التنفيذ أو ما يطلق عليها كذلك بالرقابة الآتية، وفي الأخير نجد الرقابة اللاحقة أو البعيدة.

أ- الرقابة السابقة: وهي تتخذ صورة الموافقات السابقة، وهي حق يخوله القانون لشخص عام، وهذا النوع من الرقابة يتراوح بين ضرورة الحصول على تراخيص مسبقة للقيام ببعض الأعمال والمشروعات وإقرارها وإصدار التعليمات اللازمة لإنجازها.

فالرقابة هنا تأخذ معنى الوصاية من جانب الدولة لفرض حدود وقيود معينة تؤدي الحس توزيع الموارد الاقتصادية ولترشيد الإنفاق العام، ولتحقيق أهداف السياسة العامة للدولة، وتبين عملية الرقابة المتعلقة للتصرف في الأموال العامة المعتمدة أو المملوكة للوحدات الخاضعة لأحكام الرقابة المالية الحكومية.

¹ حمدي سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 144.

ب-الرقابة الآتية (وقائية): وهي التي تتم أثناء التنفيذ ويستند هذا النوع من الرقابة إلى أجهزة متخصصة تسهر على التأكد من مدى سلامة طريقة العمل وأن تنفيذ الميزانية يتم وفقا للخطط والسياسات الموضوعية ويطلق عليها الرقابة الذاتية، حيث تقوم لجنة الشؤون والمالية بأداء المهمة لاكتشاف الأخطاء، حيث تفترض أن تتم في وقت قصير بالنسبة لإنفاق حتى لا يتعطل سير العمل وتعطل إجراءات الإنفاق. وهذا النوع من الرقابة تقوم به الأجهزة والإدارات بالوحدات المختلفة، للتأكد من سلامة ما يجري عليه العمل داخلها، والتأكد كذلك من أن التنفيذ يسير وفقا للخطط والسياسات الموضوعية. ويتميز هذا النوع من الرقابة بالاستمرار والشمول، حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال وأداء الخدمات للوقوف على مدى حقيقة الإجراءات التصحيحية من نتائج ليطابق التنفيذ الخطط والسياسات الموضوعية.

ج-الرقابة اللاحقة (البعدية): لقد بدأت هذه الرقابة المالية في مراحلها الأولى كرقابة لاحقة، أي أنها تبدأ بعد التنفيذ بهدف الكشف عن الأخطاء التي تقع أثناء التنفيذ، وتكون هذه الرقابة بعد تنفيذ النفقات¹. وعليه، فإن هذه الرقابة تكون بعد تنفيذ النفقات، أي بعد انتهاء السنة المالية كما أنها لا تشمل النفقات فقط وإنما الإيرادات المالية أيضا.

رابعا: مراحل عملية الرقابة المالية

إن القيام بعملية الرقابة المالية تمر بأربع مراحل هي²:

1-مرحلة الإعداد:

- قبل القيام بعملية الرقابة يجب تحضير فريق العمل الذي سوف يقوم بعملية الرقابة، وتعد هذه المرحلة من المراحل الهامة لان اختيار أفراد العمل الأكفاء سوف ينعكس بصورة جيدة على باقي المراحل.
- لذلك على المراقب المالي أن يتمتع بعدد من الخصائص منها:
- قدرة المراقب المالي على توفير معلومات دقيقة عن أوجه نشاط المنشأة المالي.
 - الإلمام بأوجه نشاط المنشأة الخاضعة للرقابة.
 - قدرة المراقب المالي على الاتصال مع جميع إدارات المنشأة.
 - اكتساب ثقة الآخرين الأمر الذي يؤدي إلى تسهيل مهمته في الرقابة وذلك من خلال تقديم المساعدة.
 - القدرة على تحليل البيانات المتوفرة وتحويلها إلى معلومات ذات فائدة.
 - أن يتسم بالموضوعية والمرونة ويبتعد عن التحيز.

¹ المرسى السيد حجازي، "مبادئ الاقتصاد العام"، مصر، الدار الجامعية 2009، ص95.
² سيروان عدنان موزر الزهاوي، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، منشورات الدائرة الإعلامية في المجالات النواب، بغداد، 2008، ص92.

بعد الانتهاء من عملية الإعداد تأتي المرحلة الثانية وهي:

2-مرحلة البيانات:

في هذه المرحلة يقوم فريق عمل الرقابة بجمع البيانات المالية من مصادرها سواء كانت محفوظة في السجلات المحاسبية أو المحفوظة على أجهزة الحواسيب واستخراج هذه البيانات وجدولتها للقيام بالعملية التي ستليها.

3-مرحلة الفحص:

في هذه المرحلة يقوم المراقب المالي بمقارنة البيانات التي حصل عليها مع ما هو مخطط وهنا يستعين المراقب المالي بأدوات الرقابة المالية وهي كالتالي:

أ-الموازنة التخطيطية: وتعتبر من أهم الأدوات المستخدمة في الرقابة وهي عبارة عن خطة شاملة لجميع عمليات المنشأة خلال مدة معينة فهي تحتوي على معايير من أجل مقارنة الانجاز الفعلي وقياس الأداء.
ب-التحليل المالي: يعتبر التحليل المالي الخطوة الأساسية في الرقابة المالية لأن هذه العملية تتضمن مقارنة الخطط الموضوعية ومستوى تنفيذها والمقارنة بين الفترات الزمنية المختلفة وبين المنشآت المتماثلة. وتتم عملية المقارنة في التحليل المالي من خلال:

- تحليل القوائم المالية: وذلك من خلال الميزانية العمومية حساب الدخل.

- التحليل عن طريق النسب المالية المختلفة مثل نسب السيولة والربحية والعائد على الاستثمار.

ج-التقارير المالية: بعد الانتهاء من العمليات السابقة يأتي دور رئيس فريق عمل الرقابة الإعداد التقرير المالي للمدير ليصبح على علم بكل العمليات المالية أثناء تنفيذ الخطة المالية وعند الانتهاء منها، وهذه التقارير يجب أن تكون مختصرة وذلك من خلال إما عرضها على شكل رسوم بيانية أو بأشكال أخرى تظهر مدى التغيرات المالية التي تحدث في المنشأة وتعرض أسباب المشاكل المالية.

خامسا: أساليب تنفيذ الرقابة المالية

لقد ذهب قوانين وأنظمة أغلب بتحديد أساليب معينة لتنفيذ الرقابة المالية كالاتي:

1-الرقابة الشاملة:

وفقا لهذا الأسلوب تتولى جهات الرقابة إجراء رقابة عارمة وتفصيلية على جميع المعاملات المالية تمارسها الجهات الخاضعة للرقابة أو أنها تكون شاملة أو إجمالية أو قد يتم تحقيق الرقابة الشاملة على قطاع معين وفي مجال نوعي معين من مجالات الأعمال المالية للوحدة الإدارية، أو رقابة إجمالية على باقي المجالات.

2- الرقابة الانتقائية:

وفقا لهذا الأسلوب يتم اختيار عينة من بين المعاملات المالية المراد مراقبتها وفحص تلك العينة كنموذج قياسي للأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة، ويمكن استخدام أسلوب الرقابة الانتقائية بطرق متعددة وهي:

أ- **العينة العشوائية:** حيث يتم اختيار عينة أو عينات معينة من المعاملات المالية بطريقة عشوائية وإخضاعها للرقابة دون الحاجة إلى إخضاع جميع المعاملات المالية في الوحدة الإدارية، ويتبع مثل هذا الأسلوب في المؤسسات والإدارات والشركات التي فيها أعمال مالية ضخمة أو متعددة.

ب- **العينة الإحصائية:** وفقا لهذه الطريقة يتم تقسيم المعاملات المالية التي تقوم الجهة الخاضعة للرقابة على طبقات متشابهة ومتجانسة من ناحية الحجم والنوع ثم يتم اختيار عينة من كل طبقة على حدة.

ج- **العينة العقودية:** حيث يتم اختيار عينة معينة ، ويمتد هذا الاختيار إلى مختلف مفردات موضوع المعاملة المالية التي تم اختيارها بحيث تمثل العينة مجموعة من المعاملات المالية لموضوعات مترابطة أو ذات صلة بموضوع العينة المختارة وجدير بالذكر أن لكل أسلوب من أساليب تنفيذ الرقابة المالية عيوباً معينة فأسلوب الرقابة الشاملة من الصعب تطبيقه في الدول الحديثة بسبب كثرة المعاملات المالية أو الرقابية الانتقالية فغاب عليه عدم الدقة والموضوعية في النتائج الآن تتم بشكل انتقائي عشوائي غير معبر عن الأرقام الحقيقية.

3- الرقابة المستمرة:

يتضح أسلوب الرقابة المستمرة في الرقابة الداخلية التي يمارسها محاسب الإدارة، حيث يتم الفحص والمراقبة بشكل دائم للمستندات والقيود المحاسبية للجهة الخاضعة للرقابة طوال العام.

4- الرقابة الدورية

وتتم الرقابة على فترات دورية خلال السنة، كأن تقوم أجهزة الرقابة الخارجية بمراجعات دورية لبعض الوحدات الخاضعة للرقابة، أو في حالة جرد المخازن والعهد في فترات تحددها الإدارة أو جهة الرقابة أو في حالة إجراء الرقابة السنوية على الحسابات النهائية لكل عام وإصدار التقرير الرقابي السنوي.

سادسا: مستلزمات تنفيذ الرقابة المالية

لقد استمدت هذه المستلزمات من الشروط أو المقومات التي يجب أن يتصف كنظام الرقابة المالية، والشروط التي يجب توفرها في من يمارس مهمة الرقابة والقواعد التي يجب أن يتبعها في عملية الرقابة، وقد اهتمت الجمعيات والهيئات العالمية والإقليمية والدولية المختصة بالرقابة المالية لهذه المستلزمات ومن

هذه الهيئات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية واتحاد المحاسبين الدولي والمراجعين بإنجلترا وجمعية المحاسبين في أمريكا والمنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة والمنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة، كل هذه المنظمات والهيئات الدولية والإقليمية منعت القواعد العامة والمقومات الأساسية لنظام الرقابة المالية، فضلا عن المقومات الأساسية التي يجب توفرها في أجهزة الرقابة المالية والقائمين بتهمة الرقابة بصورة عامة. لذلك سنتطرق إلى هذه المقومات وهي كالآتي¹:

1- المقومات الأساسية لنظام الرقابة المالية:

هناك مقومات أساسية يجب توفرها في نظام الرقابة المالية ومن أهمها:

أ- **سهولة ووضوح النظام الرقابي**: يجب أن يكون نظام الرقابة سهلا وواضحا للقائمين عليه فبساطة النظام الرقابي ووضوحه تعتبر من أهم الشروط اللازمة لنجاحه وفاعليته لأن أي تعقيد في النظام الرقابي يؤدي إلى إرباك عملية الرقابة وحدوث أخطاء فيها وبالتالي عدم فعاليته.

ب- **مرونة وملائمة النظام الرقابي**: يجب أن يلاءم نشاط الرقابة الطبيعية عمل الجهة موضوع الرقابة، فمثلا: يجب أن تختلف برامج المراجعة والفحص في إدارات الدولة عنها في شركات القطاع العام، فضلا عن ذلك لابد من أن يتصف نظام الرقابة بالمرونة لضمان فاعليته ونجاحه، وذلك من خلال التوجيه والإرشاد البناء.

ج- **لاقتصاد في تكاليف العمل الرقابي**: يتمثل الاقتصاد في تكاليف الرقابة بالاكتماء بالعدد المطلوب والذي لا يتعدى الحاجة الفعلية لأعمال الرقابة واختصاصات هذه الأجهزة.

2- المقومات الأساسية لمن يتولى مهمة الرقابة المالية:

هناك مقومات أساسية يجب توفرها في كل من يقوم بمهمة الرقابة المالية ومن أهم هذه المقومات ما يلي²:

أ- الاستقلالية والحماية:

ابد أن يتوفر للقائمين بأعمال الرقابة الاستقلال الذي يبعدهم عن الضغوط والمؤثرات الخارجية، فضلا عن الضمانات اللازمة لتحقيق الحماية الكافية لهم لضمان أداء عملهم الرقابي بإخلاص.

¹ سيروان عدنان ميزر الزهاوي، مرجع سبق ذكره، ص 95.

² نفس المرجع، ص 96-97.

ب- الخبرة والكفاءة:

يجب أن يتمتع القائمون بأعمال الرقابة المالية بالحيرة والكفاءة اللازمتين لأداء أعمالهم الرقابية بصورة صحيحة، وقد اهتمت قوانين بعض الدول وبعض الأعراف المعتادة في الرقابة المالية بتحديد معايير وشروط معينة لمن يتولى مهمة الرقابة المالية في مختلف فروعها ومجالاتها، ومن أهم هذه الشروط والمعايير ما يلي:

- يتم اختيار الأعضاء الفتيين من ذوي الخبرة الطويلة لشغل الوظائف العليا وبشروط خاصة من ضمنها سن معينة وقدر كاف من النزاهة وأن يكونوا من كبار موظفي الحكومة وأن تكون لهم إجراءات خاصة في التعيين.
- يتم اختيار الأعضاء الفتيين في المستويات الوظيفية الدنيا من الخريجين في الجامعات والمعاهد ومن المتخصصين في المحاسبة والاقتصاد والإدارة والقانون وذلك باختيار أفضل الكوادر من الخريجين
- يتم تدريب الأعضاء الجدد مدة زمنية كافية في مجال تخصصهم قبل مباشرة أعمال الرقابة المالية.

ج- العناية المهنية الحريصة:

لابد لمن يقوم بمهمة الرقابة أن يبذل العناية المهنية التي تتم عن الحرص القاطع في جميع مستويات الرقابة للوصول إلى مكامن الإسراف والانحرافات والخلل في تنفيذ العمليات المالية والمراقب المالي لابد أن يسخر إمكانياته كافة ليحصل على أكبر قدر ممكن من الأدلة والبراهين التي تدين مرتكبي المخالفات، وذلك من خلال الفحص والتمحيص والتدقيق المستندي والاستفسارات.

ومن هنا نرى بأنه لا يجوز للمراقب المالي أن يتهم غيره بالفساد المالي واستباحة المال العام من دون وجود أدلة ومستندات دامغة وقرائن قوية تثبت إدانة المتهم، هذه من جهة ومن جهة أخرى يجب أن يكون المراقب المالي على علم تام بالقوانين والأنظمة المالية والحسابات والمستندات واللوائح لكي يعرف مدى خروج المستفيدين عن القانون ومدى سلامة التصرفات المالية.

سابعاً: أساليب تنفيذ الرقابة المالية على النفقات العمومية

لقد تعددت صور وأنواع الرقابة المالية، الشيء الذي أدى إلى تعدد الأجهزة والهيئات الرقابية وتتنوع أساليب الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية.

1- الرقابة السابقة على النفقات العمومية :

تكمن أهمية الرقابة المالية الممارسة قبل صرف النفقات العمومية في السماح للتصدي للمخالفة المالية منذ بدايتها وضمان الفعالية في ترشيد النفقات. لقد أوكل المشرع الجزائري مهمة هذه الرقابة لمجموعة من الأجهزة والهيئات المراقب المالي ولجنة الصفقات العمومية.

أ- رقابة المراقب المالي:

- **تعريف المراقب المالي:** هو عون من الأعوان المكلفين بالرقابة القبلية على تنفيذ النفقات العمومية، ويعين بقرار وزاري من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية.
- **مجال تدخل المراقب المالي:** تطبق الرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها على ميزانيات المؤسسات والإدارات التابعة للدولة، والميزانيات الملحقة وعلى الحسابات الخاصة للخزينة وميزانيات الولايات، وميزانيات البلديات، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة¹.
- **صلاحيات المراقب المالي:** تبين المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 أن الصلاحيات الأساسية للمراقبين الماليين تتمثل في الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات العمومية الخاضعة لذلك. وتتمثل هذه الرقابة في فحص بطاقات الالتزام وسندات الإثبات المرفقة بها والمقدمة إليهم من طرف الأمرين بالصرف.
- ويجب على المراقب المالي أن يدرس ويفحص ملفات الالتزام التي يقدمها الأمر بالصرف في أجل أقصاه 10 أيام²، كما يحدد تاريخ اختتام الالتزام بالنفقات يوم التي يتم فيها، ويمكن تمديد هذا التاريخ في حالة الضرورة القصوى، وهناك العديد من قرارات الالتزام بالنفقة الخاضعة لتأشيرة المراقب المالي حسب المرسوم التنفيذي 09-374 وهي³:
- مشاريع قرارات التعيين والترسيم والقرارات المتعلقة بالحياة المهنية والمرتبات للمستخدمين.

¹ المادة 02 من المرسوم التنفيذي 374-09 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية، العدد 67، الصادرة بتاريخ 19 نوفمبر 2009، ص03.

² المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 374-09، مرجع سبق ذكره، ص05.

³ المادة 5 و 6 من المرسوم التنفيذي رقم 374-09، نفس المرجع، ص 04.

المحور الخامس: الرقابة المالية على النفقات العمومية

- مشاريع الجداول الاسمية التي تعد عند قفل كل سنة مالية.
- مشاريع الجداول الأصلية الأولية التي تعد عند فتح الاعتمادات وكذا الجداول المعدلة
- مشاريع الصفقات العمومية والملاحق.
- القرارات المتعلقة بتسديد المصاريف والتكاليف الملحقة الثابتة بموجب فواتير نهائية.
- كل التزام مدعم بسندات الطلب والفواتير الشكلية والكشوف أو مشاريع العقود.
- كل مشروع مقرر يتضمن مخصصات ميزانيته وكذا تفويض وتعديل الاعتمادات المالية.
- الالتزامات بنفقات التسيير والتجهيز أو الاستثمار¹.
- كما أن العناصر التي تخضع لرقابة المراقب المالي تتمثل فيما يلي:
- صحة الصفة بالنسبة للأمر بالصرف، وكذا التحقق فيما إذا كان فيه تكليف أو تفويض.
- مطابقة العملية للقوانين والتنظيمات الجاري العمل بها.
- وجود اعتمادات كافية لتغطية الالتزام.
- التخصيص القانوني للنفقة وذلك بالتدقيق في الفصل والمادة والفقرة.
- تطابق جميع الوثائق الخاصة بالالتزام مع مبلغ الالتزام.
- التأكد من وجود التأشير والرخيصات والآراء المسبقة.
- بعد قيام المراقب المالي بممارسة رقابته يقوم باتخاذ أحد القرارات التالية:
- ✓ **منح التأشير:** بعد قيام المراقب المالي بالتأكد من وجود العناصر السابق ذكرها، فإن توافرت أشر بالموافقة على السجل أو الوثيقة المثبتة للالتزام بالنفقة.
- ✓ **رفض التأشير:** يمكن للمراقب رفض التأشير على الالتزامات الغير نظامية والغير مطابقة للإجراءات المعمول بها، وهذا إما بصفة مؤقتة أو نهائية، حيث يتعين تعليل الرفض وتقديم التبريرات القانونية اللازمة². وهناك نوعين من الرفض هما:
- **الرفض المؤقت:** يهدف إلى طلب تصحيح الأخطاء الجارية وهو يتم في الحالات التالية:
- عند وجود التزام مشوب بعدم النظامية يمكن تصحيحه.
- غياب أو عدم كفاية وثائق الإثبات المتوفرة.
- إهمال وصف الوثائق الأساسية الملحقة.

¹ المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية، العدد 82، الصادرة بتاريخ 15 نوفمبر 1992، ص12.

² Manuel de Contrôle des Dépenses Engagées، Ministère des Finance – DGB – Année 2007، P 107 – 108.

المحور الخامس: الرقابة المالية على النفقات العمومية

- **الرفض النهائي:** هو يكون في الحالات التالية:
 - عدم مطابقة الالتزام بالنفقة مع القوانين والتنظيمات المعمول بها.
 - عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية إلا إذا تعلق الأمر بنفقات الدولة.
 - عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المقدمة له من خلال الرفض المؤقت.
 - **التغاضي (تجاوز الرفض):** حسب نص المادة 18 من المرسوم رقم 92-414 فإن الرفض النهائي للالتزام بالنفقة يفتح الباب أمام الأمر بالصرف بتجاوزه لكن على مسؤوليته، وهذا بواسطة قرار معلل، ويجب إعلام وزير المالية بذلك. حيث يتم إرفاق الالتزام بقرار تجاوز الرفض وإرسالهما إلى المراقب المالي الذي يضع تأشيرة تضمن معلومات ورقم وتاريخ التجاوز، ويتم إرسال نسخة من ذلك إلى وزير المالية وكل هيئات الرقابة المؤهلة، كما أنه لا يجوز حصول التغاضي في حالة الرفض النهائي وفق ما يلي:
 - صفة الأمر بالصرف.
 - عدم توفر الاعتمادات أو انعدامها.
 - انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.
 - انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام.
 - التخصيص الغير القانوني للالتزام سواء بتجاوز الاعتمادات أو تغييرها¹.
- ب- رقابة لجنة الصفقات العمومية:**

تم تأسيس لجنة أو لجان لمراقبة الصفقات العمومية تقوم بالموافقة على الصفقات والتأشير عليها قبل البدء في تنفيذها، ولذلك نميز بين نوعين من الرقابة هما:

➤ **الرقابة الداخلية:** تحدث المصلحة المتعاقدة، في إطار الرقابة الداخلية، لجنة دائمة واحدة أو أكثر مكلفة بفتح الأظرفة وتحليل العروض والبدائل والأسعار الاختيارية، عند الاقتضاء، تدعى في صلب النص لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض، وتتشكل هذه اللجنة من موظفين مؤهلين تابعين للمصلحة المتعاقدة، يختارون لكفاءتهم²، وتتمثل مهام هذه اللجنة فيما يلي³:

✓ **فتح الأظرفة:** حيث تقوم بالإجراءات التالية:

- تثبت صحة تسجيل العروض على سجل خاص.

¹ Manuel de Contrôle des Dépenses Engagées، Ministère des Finance، Op، P 108.

² المادة 160 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الجريدة الرسمية، العدد 50، الصادرة بتاريخ 20 سبتمبر 2015، ص39.

³ المادة 121 من المرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 58، الصادرة بتاريخ 07 أكتوبر 2010، ص26.

- تعد قائمة المتعهدين حسب ترتيب تاريخ وصول أظرفة عروضهم مع توضيح محتوى ومبالغ المقترحات والتخفيضات المحتملة.
- تعد وصفا مفصلا للوثائق التي يتكون منها كل عرض.
- ✓ **تقييم العروض:** خطوة ثانية تقوم اللجنة بتحليل وتقييم العروض ليتم بعد ذلك إقصاء العروض الغير مطابقة لموضوع الصفقة والمحتوى دفتر الشروط، وتعمل على تحليل العروض الباقية على مرحلتين، وذلك بالاعتماد على المعايير والمنهجية المنصوص عليها دفتر الشروط، وتقوم في مرحلة أولى حيث بالترتيب التقني للعروض مع إقصاء العروض التي لم تحصل على العلامة الدنيا اللازمة المنصوص عليها في دفتر الشروط¹.
- في مرحلة ثانية تتم دراسة العروض المالية للمتعهدين الذين تم تأهيلهم الأولي تقنيا ليتم انتقاء إما أقل عرض إذا تعلق الأمر بالخدمات العادية أو أحسن عرض من حيث المزايا الاقتصادية إذا كان الاختيار قائما أساسا على الجانب التقني للخدمات.
- **الرقابة الخارجية:** تقوم بالرقابة الخارجية للصفقات العمومية لجان تعمل على تقديم المساعدة للمصلحة المتعاقدة في مجال تحضير الصفقات العمومية حسب التشريع الساري المفعول. وهذه اللجان موزعة على أربعة مستويات بلدية، ولائية، وزارية ووطنية. حيث نميز بين نوعين من الرقابة الخارجية هما:
- ✓ **الرقابة على دفتر الشروط:** حيث يتم التأكد مما يلي:
- مدى مطابقة دفتر الشروط للنصوص القانونية كقانون الصفقات العمومية والتعليمات.
- مدى تناسق أحكامه وخاصة التناقضات المحتملة بين بنوده.
- مدى الشفافية في الإجراءات التي يوفرها، خاصة الآجال والعدالة بين المتنافسين. وتختتم هذه الرقابة إما بالتحفظ على دفتر الشروط، وهو ما يتطلب إجراء التعديلات الضرورية عليه، وإما قبوله الذي يترجم بمنحه تأشيرة دفتر الشروط التي تعتبر شرطا لا بد منه لإتمام المراحل اللاحقة.
- ✓ **الرقابة على الصفقات العمومية:** إن لجنة الصفقات العمومية للمصلحة المتعاقدة تختص بالرقابة الخارجية القبلية للصفقات العمومية، حيث تتأكد مما يلي:
- مدى احترام قانون الصفقات ومدى التقيد بدفتر الشروط.
- مدى أخذ التحفظات المحتملة حين المصادقة على دفتر الشروط بعين الاعتبار.

¹ المادة 125 من المرسوم الرئاسي رقم 10-236، مرجع سبق ذكره، ص 27.

- كيفية إتمام إجراءات الإعلان، كيفية تحريره وأماكن نشره، والآجال المرتبطة به.
 - كيفية إجراء عملية فتح الأطراف وتقييمها ومدى شفافيتها وصحة المحاضر.
 - مدى وضوح بنود الصفقة وأماكن الخل واقتراح التصحيحات الضرورية.
 - الأحكام الخاصة بالتعيين والمراجعة، خاصة إذا تعلق الأمر بصفقة تمويل.
 - الأحكام الخاصة بالتسبيقات وآجال دفعها والضمانات المرتبطة بها.
 - الأحكام الخاصة بالتنفيذ والاستلام وضمانات ما بعد الاستلام.
- وتتوج عملية الرقابة الممارسة من طرف لجان الصفقات العمومية إما بمنح التأشيرة أو رفض منحها خلال أجل أقصاه عشرين (20) يوما ابتداء من تاريخ إيداع الملف الكامل لدى كتابة اللجنة¹. ويجوز للمصلحة المتعاقدة تجاوز الرفض بمقرر معلل واعلام السلطة الوصية بذلك.

2- الرقابة المتزامنة على النفقات العمومية :

وفقا للتشريع الجزائري فان مهمة الرقابة المتزامنة على النفقات العمومية يقوم بها المحاسب العمومي، حيث انه قبل عملية صرف النفقات لفائدة الأطراف المستفيدة يقوم بالتأكد من جميع الإجراءات التي قام بها الأمر بالصرف والمراقب المالي.

أ-تعريف المحاسب العمومي:

يعرف على أنه كل عون مكلف بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية في شقها المحاسبي ويختص بمرحلة الدفع في حالة تنفيذ النفقات، ويتم تعيينه من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضع لسلطته. ويعرفه المشرع الجزائري على أنه يعد محاسبا عمومي في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات التالية²:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.
- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها.
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والموارد العمومية.
- من حركة حسابات الموجودات.

ب-طبيعة رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية:

➤ إجراءات الرقابة: يقوم الأمر بالصرف بالأمر بالدفع إلى المحاسب العمومي الذي يتعين عليه وقبل تنفيذ الدفع القيام بعمليات الرقابة التالية: (حسب المادة 36 من القانون 90-21).

¹ المادة 178 من المرسوم الرئاسي 15-247، مرجع سبق ذكره، ص42.

² المادة 33 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره، ص14.

- رقابة الشرعية القانونية للنفقة: وهي تشمل ما يلي:

- التأكد من عدم مخالفة القوانين والتنظيمات المعمول بها.
- التأكد الخدمة المنجزة، أنه لا يتم الدفع إلا إذا كانت هناك خدمة فعلية مقابلة لها.
- التأكد من وجود الوثائق الثبوتية، حيث يتعين إرفاقها بملف النفقة لإثبات تأدية الخدمة.
- التأكد من وجود التأشيرات كتأشيرة المراقب المالي وتأشيرة لجنة الصفقات العمومية.

ـ رقابة الشرعية المالية والمحاسبية: وهي تشمل ما يلي:

- التأكد من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له.
- التأكد من توفر الاعتمادات المالية وهذا بالتنسيق مع المراقب المالي.
- التأكد من أن الديون لم تسقط آجالها وأنها ليست محل معارضة، التأكد من طابعها الإبرائي.
- التأكد من التخصيص القانوني للنفقة وشرعية تصفيتها.

➤ نتائج رقابة المحاسب العمومي: وتكون كالاتي:

- قبول الدفع: عندما تستوفي النفقة سابقة يقوم المحاسب العمومي بمنح تأشيرة الدفع على مسؤوليته، ويتم إخراج النفقة من الحساب الفائدة الطرف المستفيد منها.

- رفض الدفع: إن النفقات التي لا تحقق الشروط السابقة بعضها أو كلها فإن مصيرها هو الرفض، أي أن المحاسب يتمتع عن دفع مبلغ النفقة، ويقوم بإبلاغ الأمر بالصرف بهذا القرار مع تبيان الأسباب، وهذا الأخير عليه أن يقوم بالتصحيحات الضرورية وتقديمها للمحاسب العمومي وإلا أصبح الرفض نهائي.

- التسخير: " إذا رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع يمكن الأمر أن يطلب منه كتابيا وتحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن هذا الرفض"¹. وبالتالي إذا امتثل المحاسب العمومي الأمر التسخير هذا فستبرأ ذمته من أي مسؤولية، ويمكن للمحاسب العمومي رفض التسخير والامتنال للأمر بالصرف للأسباب التالية²:

- عدم توفر الاعتمادات المالية ما عدا بالنسبة للدولة.
- عدم توفر أموال للخزينة.
- انعدام إثبات أداء الخدمة.
- طابع النفقة الغير إبرائي (أي الشخص المعني بالدفع هنا هو غير الدائن الحقيقي).

¹ المادة 47 من المرسوم التنفيذي رقم 90-21، مرجع سبق ذكره، ص 15.

² المادة 48 من المرسوم التنفيذي رقم 90-21، مرجع سبق ذكره، ص 15.

- انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان ذلك منصوصا عليه في التنظيم المعمول به.

3- الرقابة اللاحقة على النفقات العمومية:

يقصد بالرقابة اللاحقة للنفقات العمومية الرقابة التي تلي عملية التنفيذ وتبدأ بعد إنهاء السنة المالية بهدف التأكد من صحة العملية وكشف الأخطاء المرتكبة أثناء التنفيذ. ولقد أوكل المشرع الجزائري مهمة هذه الرقابة لمجموعة من الأجهزة كمجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية.

أ- مجلس المحاسبة:

➤ تعريف مجلس المحاسبة:

" يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعيدة لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية. وبهذه الصفة يدقق في شروط استعمال الهيئات الموارد والوسائل المادية والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه، كما هو محدد هذا الأمر، ويقوم بتسييرها ويتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها"¹.

➤ رقابة مجلس المحاسبة على النفقات العمومية:

إن لمجلس المحاسبة حسب المادة 55 من الأمر 95-20 " حق الاطلاع وسلطة التحري " وهنا يمكن له ما يلي:

- الاطلاع على كل الوثائق والمستندات والدفاتر الخاصة بالعمليات المالية والمحاسبية وكذا تقييم مدى سلامة التسيير للهيئات والمصالح الموضوعة تحت رقابته.

- له سلطة التحري والاستماع بغية الاطلاع على أعمال المؤسسات العمومية.
- له حق الدخول والمعاينة لكل محلات الإدارات والمؤسسات الخاضعة لرقابة المجلس. كما يباشر مجلس المحاسبة اختصاصاته كما يلي:

- **تقديم الحسابات:** يتعين على كل محاسب عمومي إيداع حسابه للتسيير لدى كتابة الضبط المجلس المحاسبة والاحتفاظ بكل الوثائق الثبوتية التي قد يطلبها منه المجلس عند الاقتضاء كما يتعين على الأمرين بالصرف إيداع حساباتهم الإدارية بنفس الشكل.

- **مراجعة حسابات المحاسبين العموميين:** تتم عملية تدقيق الحسابات من خلال التحقق أولا من أنها تتضمن كل العمليات المنفذة خلال السنة المالية المعنية (أي التقييد المحاسبي الصحيح لهذه العمليات

¹ المادة 2 من الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 39، الصادرة بتاريخ 23 جويلية 1996، ص 03.

وأرصدها)، ثم يتم فحص تلك العمليات بالرجوع إلى سندات الإثبات ومختلف الوثائق المتعلقة بها، وذلك للتأكد من شرعيتها وصحتها المالية.

- **رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:** عند مراقبته لتسيير مصالح الدولة والمؤسسات التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية أو لشروط استعمال الاعتمادات، فإن مجلس المحاسبة يتأكد من احترام قواعد الانضباط الميزانية والمالي.

- **تقييم المشاريع والبرامج الاستثمارية العمومية:** يشارك مجلس المحاسبة على الصعيد الاقتصادي والمالي في تقييم فعالية النشاطات والمخططات والبرامج والإجراءات المتخذة من طرف السلطات العمومية بغرض تحقيق أهداف ذات منفعة وطنية.

ب _ نتائج رقابة مجلس المحاسبة:

إذا أثبت مجلس المحاسبة وجود مخالفات أو تجاوزات فإنه يطلع فوراً مسؤولي المصالح المعنية وسلطاتها والوصية من أجل اتخاذ الإجراءات الضرورية.

4-رقابة المفتشية العامة للمالية:

أ- **التعريف بالمفتشية:** أنشأت المفتشية العامة للمالية في الجزائر سنة 1980 بموجب المرسوم رقم 53-80 الذي ينص على أنه: " تحدث هيئة للمراقبة توضع تحت السلطة المباشرة الوزير المالية تسمى بالمفتشية العامة للمالية ¹. فهي تصنف ضمن الرقابة اللاحقة الغير إلزامية، أي أنها تتم بعد تنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالنفقات والإيرادات.

ب- **مهام المفتشية العامة للمالية:** تتمثل فيما يلي:

- **مهمة الرقابة والتدقيق:** بهدف التأكد من مدى احترام المعايير والمقاييس القانونية الضمان مشروعية ودقة الحسابات المالية، تقوم المفتشية بمراقبة كيفية تسيير الأموال العمومية ومدى دقة الحسابات وتوفر الوثائق وسندات المحاسبة والفواتير.

- **مهام التحقيقات والخبرات:** تكلف المفتشية بإجراء دراسات وإعداد خبرات عن مختلف المجالات الاقتصادية، المالية، الميزانية، المحاسبية والتقنية.

- **تقييم السياسات العمومية:** تقوم بتقييم شروط السياسات العمومية وكذا النتائج المتعلقة بها، فهي تبحث حول مدى تحقيق الميزانية للأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية المسطرة.

¹ المادة الأولى من المرسوم 53-80 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية، العدد 10، الجريدة الرسمية، العدد 10، الصادرة بتاريخ 04 مارس 1980، ص 20.

- الرقابة على عمليات الصرف وحركة رؤوس الأموال: وذلك بمعاينة جرائم مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج. ومع ذلك فإن هذه المهمة تبقى استثنائية، وأقل أهمية بالمقارنة لأن هيئات أخرى مؤهلة للقيام بذلك.
 - التدقيق في القروض الدولية: أي الرقابة على القروض الدولية التي يمنحها البنك الدولي للإعمار والتعمير والبنك الإفريقي للتنمية، بهدف ضمان استعمال الاعتمادات المخصصة.
 - ج- طريقة رقابة المفتشية العامة للمالية: تتم عن طريق زيارات عادية أو مباغطة التحقيق في جميع الوثائق الخاصة بحسابات بالأمريين بالصرف والمحاسبين العموميين، وبعدها يقوم المفتشون بتحرير تقرير يتضمن ملاحظاتهم وتقييماتهم مع اقتراح التدابير.
- مما سبق نستنتج أن الرقابة المالية الأسلوب المثالي للحفاظ وترشيد النفقات العمومية بصفة عامة ونفقات التجهيز بصفة خاصة، وهذا لأن النفقة إذا نفذت بدون رقابة تصبح محل الاختلاسات وبالتالي ضياع الأموال العمومية.
- وإذا تم استغلالها في شكلها الإيجابي سوف تظهر نتائجها بالفائدة على المجتمع، وهي ضرورية لحماية المال العام لما لها من أثر فعال على سلوك الأفراد والجماعات وما يعكسه على اقتصاد الدولة بوجه عام

أسئلة للتقويم

- ماذا نقصد بالرقابة على النفقات العمومية؟ وماهي اهميتها. ؟
- ما هي أهم خصائص الرقابة المالية على النفقات. ؟
- أذكر مع الشرح أنواع الرقابة المالية، وماهي أهم الأهداف التي ترمي اليها؟
- أذكر مع الشرح مراحل عملية الرقابة المالية.؟
- ماهي أساليب تنفيذ الرقابة المالية على النفقات العمومية.؟

التهرب والغش الضريبي

اقترن وجود ظاهرة التهرب والغش الضريبي بوجود الضريبة نفسها، كما انها لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة ولكنها اخذت بعدا وطابعا عالميا فهي تمس جميع البلدان دون استثناء خاصة الدول النامية.

حيث لا يوجد أي بلد مهما كانت درجة تطوره الاقتصادي من الخسارة على مستوى الحصيلة الضريبية، وذلك ناجم عن التهرب والغش الضريبي، رغم أهمية القطاع الضريبي في تمويل النشاطات الاقتصادية، مما يضيع على الدولة موارد مالية جد هامة تحتاجها لسد حاجيات الإنفاق العام.

يؤدي الاتجاه المتزايد نحو العولمة وسقوط الحواجز التجارية وظهور ثورة الاتصالات والمعلومات من أبرز العوامل التي تكسب ظاهرة التهرب والغش الضريبي خطورة متنامية، لذا فالمشكل لا يكمن في وجود التهرب والغش الضريبي بل في إمكانية معرفة المدى الذي يبلغه لاتخاذ كل السبل المتاحة لحصره على الأقل، مادام من المستحيل القضاء عليه نهائيا.

أولاً: مفهوم التهرب والغش الضريبي

يعتبر التهرب أوسع نطاق من مفهوم الغش فالغش هو التخلص من دفع الضريبة باختراق القوانين بطرق وأساليب يراها المكلف ملائمة و مناسبة، كما يمكن للمكلف اللجوء إلى عدم دفع الضريبة بدون اختراق نصوص القانون الجبائي و هذا ما يعبر عنه بالتهرب الجبائي، و الذي يتكون من ثلاث مفاهيم أساسية و هي:¹

- التهرب عن طريق وجود ثغرات في التشريعات الجبائية و هو التملص.
 - تهرب منظم من قبل القانون كما هو الحال بالنسبة لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة (IFU).
 - الامتناع عن إنشاء الواقعة القانونية التي يتناولها القانون الجبائي.
- للتهرب الجبائي عدة مصطلحات أهمها : الغش الجبائي، التملص الجبائي، التمرد أو العصيان الجبائي، التجنب الجبائي...الخ، هذه المصطلحات و غيرها تحد من إمكانية إعطاء تعريف شامل و دقيق للتهرب الجبائي بحيث يتغير هذا التعريف من مؤلف إلى آخر و من تشريع إلى آخر و من اقتصادي ، قانوني إلى جبائي و لفهم التهرب الجبائي أكثر سوف نعرض التعاريف التالية:

¹ رفعت المحجوب، المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1987، ص319.

التعريف الأول:

"التهرب الجبائي هو الفعل الذي يقوم به المكلف و ذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة"¹

التعريف الثاني:

"التهرب الجبائي هو فن تجنب الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي"²

التعريف الثالث:

يعرف " Lucien Mehl " التهرب الجبائي بأنه : " كل العمليات الجبائية التي تهدف لتخفيض الاقتطاعات و ذلك بالتحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من اجل تخفيض لوعاء الضريبي."³

التعريف الرابع:

حسب " A.Margairaz " فان التهرب: " هو محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون"⁴ من خلال التعاريف السابقة يمكن صياغة التعريف التالي: " التهرب الجبائي هو تملص المكلف من دفع الضريبة دون ارتكاب أي مخالفة صريحة لنصوص التشريع الجبائي، كما يمكن تعريف التهرب الجبائي حسب اختلاف شرعيته من عدمها إلى نوعين:

- التهرب الجبائي المشروع:

هو التهرب الذي يكون في إطار قانوني يسمح للمستفيدين من ورائه بتجنب الضريبة بطريقة نزيهة⁵ و من ابرز صوره لجوء المكلف إلى طرق تمكنه من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية أو الضريبية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه مما يفسح المجال لكثير من التأويلات، فاستفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعد مخالفة قانونية ما دام يتحرك في إطار قانوني، خولها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات و التخفيضات الدائمة أو المؤقتة التي قد تمس أنشطة اقتصادية أو فروع إنتاجية أو مناطق جغرافية أو سلعاً و خدمات محددة تفصيلاً، التي من شأنها أن تعود عليه بنتائج

¹ C.R.Masson, la notion d'érosion fixale en droit intern Français, L.G.A.J, paris, 1990, p : 181

² Martinez,J.C,la fraude fixale,éd PUF, paris, 1984,p :17.

³ Maurice Dauverger, Finance Publiques, éd PUF, paris, 1986,p :39.

⁴ A.Margairaz, la fraude fixale et ses succédanés, éd.vaudo Lausanne,1977,p :25.

⁵ Christian brief,comme fraude fixale, éd alain Mareon,Paris,1987,p :05.

جبائية أكثر امتيازاً لكن هذا النوع من التهرب مهما اتسم بالشرعية فإنه يظهر نقصاً في التحضر و غياب الضمير الاجتماعي.

و من أمثلة ذلك الضريبة على التركات، عندما يفرض التشريع الجبائي ضريبة على التركات و دون إخضاع الهبات لهذه الضريبة، فيقوم المالك بتقسيم أمواله على ورثته الشرعيين و هو على قيد الحياة، على شكل هبات حتى لا يخضع أمواله لضريبة التركات.

- التهرب الجبائي غير المشروع:

يقصد بالتهرب الجبائي غير المشروع التخلص من أداء الضريبة بمخالفة صريحة للقوانين الجبائية كما يصطلح عليه بالغش الجبائي.

أدى اتساع مجال تدخل الدولة حالياً إلى زيادة حاجياتها من الموارد المالية الكفيلة لتغطية نفقاتها المتزايدة و تنفيذ سياستها المختلفة و هذا ما جعل البعض يرون أن التجنب الضريبي له صفة اللامشروعية رغم عدم تعدي المكلف على التشريعات الجبائي لكونه يخدم خزانة الدولة من موارد مالية هامة هي في حاجة إليها و كذا احتواء التشريع الجبائي على ثغرات لم تكن مقصودة من طرف المشروع أو وجود غموض في أحكام استغلالها المكلف نتيجة فطنته و دهائه لتخفيض الضريبة أو التخلص منها كلياً.

بصفة عامة يظهر التهرب في استغلال المكلف للنقائص و الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بغية التملص من دفع الضريبة، و ترجع هذه النقائص في الغالب إلى نقص التشريع و عدم إحكام صياغته، إذ أن استفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعد مخالفة أو انتهاك للأحكام الجبائية كون هذا الأخير تحرك في إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات أو التخفيضات بفرعها الدائمة و المؤقتة و التي تمس القطاعات الاقتصادية أو الفروع الإنتاجية أو المناطق الجغرافية....الخ.

و هذا التهرب يتحقق بامتناع المكلف عن القيام بالحدث المولد للنشأة أو.....؟

عن طريق استفادة المكلف من الثغرات القائمة في صياغة هذا التجنب و من صور هذا التجنب يمكن التمييز بين عدة حالات و هي:

-الامتناع من الاستهلاك أو إنتاج سلعة ما مفروضة عليها ضريبة مرتفعة و بالتالي تجنب الضريبة غير المباشرة.

-الامتناع عن استيراد سلعة من الخارج لفرض عليها ضرائب جمركية و بالتالي تجنبها.

-ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة و الانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.

-اعتماد الدولة لسياسة معينة تكون نتيجتها تجنب الضريبة من طرف الأشخاص و ذلك لاعتبارات اقتصادية و اجتماعية مختلفة، لدفع الأفراد مثلا إلى التقليل من استهلاك سلعة ما أو تشجيعها لإنتاج سلعة بديلة لها أو الحد من استهلاكها حفاظا على المصلحة العامة.

-التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل و ذلك بتجزئة شركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونيا و بترخيص من القانون التجاري مثلا، هذا النوع يخص الأشخاص الطبيعيين.

-التهرب الجبائي يفرض ضريبة على التركات دون إخضاع الهبات، فيقوم المكلف بالآمر بتقسيم أمواله على ورثته على شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات في هذه الحالة لم يخرق المكلف النصوص القانونية و لكنه استفاد من الثغرات الموجودة في موضوع الهبات و ذلك لنقص أحكام هذه النصوص.

-هناك العديد من الصور المختلفة منها ما هو حسن نية و منها ما هو سوء نية ليتم من خلالها تجنب دفع الضريبة و عدم رغبة المكلف في تحمل نصيبه كاملة في الأعباء العامة للدولة.

أن تحليل التهرب الضريبي يوضح أن إهمال المشروع يمكن وراء هذا النوع من التهرب و اجتهد المكلفين (الأغنياء منهم بصورة خاصة) في استنباط وسائل و أشكال لتجنب دفع الضرائب بصورة قانونية تصعب مكافحتها، مستعينين بأصحاب الخبرة و معتمدين على الثغرات الموجودة في القوانين المختلفة أي ما يصطلح عليها التسيير و المهارة الجبائية، إلا انه من الممكن إذا انتشرت وسله من وسائل التهرب بصورة واسعة أن يعدل القانون لمنع استخدام مثل هذه الوسائل.

يتضح مما سبق أن التهرب الضريبي لا يعتبر تهربا حقيقيا و ذلك نظرا لعدم التجسيد المادي للواقعة المنشئة للضريبة، لذلك يسعى المكلف غالى استغلال هذه الأساليب حتى يقلص العبء الضريبي ، على العكس الغش هو تجاوز للقانون بحيث يمكن التهرب من الضريبة باختراق القانون و هو غش جبائي و لكن يمكن أيضا التهرب من الضريبة على حساب القوانين هو التهرب الضريبي، التهرب الضريبي يفرض أن المكلف يهدف لتجنب الضريبة بدون المساس بأي إجراء من القانون الجنائي، فالقصد في الغش موجود و لكن الركن المادي غير موجود.

مما سبق نجد انه يمكن للمكلف أن يلجا إلى عدة سلوكيات لمواجهة المصالح الجبائية من خلال تخفيض التكلفة الجبائية و بصفة قانونية عن طريق تنظيم ممتلكاته و أعماله بهدف تحقيق اقتصاد الضريبة أو ما يسمى التخطيط الجبائي.

ثانيا: دوافع التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة دوافع تجبره على التهرب من دفع الضريبة، منها ما يتعلق بالجانب النفسي والأخلاقي والبعض الآخر سياسي، اقتصادي، وحتى جبائي وإداري سنذكرها فيما يلي:

1- الدوافع النفسية والأخلاقية:

تؤثر الظروف النفسية للأفراد على الوعي الضريبي فزيادة العبء الضريبي من الحد المعقول وعدم وجود عدالة في توزيع هذا العبء، وكذا في إعادة توزيع الدخل كلها أسباب تتأثر بها نفسية الفرد وتجذبه للتهرب من التزاماته الضريبية.

ويمكن تقسيم أسباب السلوك النفسي للمكلفين اتجاه الالتزام الضريبي كما يلي¹:

- **العدالة**: يتولد لدى المكلفين نوعين من الشعور بعدم العدالة عندما يتم إخضاعه بطريقة غير عادلة مقارنة بالآخرين، وعندما لا يستفيد بصورة مرضية من الخدمات التي تقدمها الدولة.
- **الاختلاف في شخصية الأفراد**: المكلفين المستعدين للتهرب من الضريبة يملكون شخصية أنانية ويتصرفون بطريقة سلبية مع الإدارة الجبائية، وبالمقابل يوجد أفراد يلتزمون بواجباتهم الضريبية كاملة، لأنهم يملكون وعي ايجابي اتجاه مجتمعاتهم.
- **المعايير الاجتماعية**: يتأثر أفراد المجتمع ببعضهم البعض، فكلما زاد اعتقاد المكلف بأن التهرب من دفع الضرائب أصبحت مألوفا في مجتمعه، كلما زاد احتمال عدم التزامه بالواجبات الضريبية.
- **السخط وعدم الرضا عن السلطة**: عدم رضا الأفراد عن السلطات الحكومية بالبلد يولد نوع من عدم الالتزام ويقود إلى التهرب الضريبي.

2- الدوافع السياسية:

عند انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها، وبالتالي عدم قدرتنا على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية.

حيث تبين الدراسات أن التهرب الضريبي يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب، وزادت الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة، أو عدم وجود عدالة في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام، خاصة إذا شاع بينهم حصيلة الضرائب

¹ محمد بودالي، "التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي"، شركة الأصالة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 73-74.

عندما تذهب للإنفاق على قلة من صفوة المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب، وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها¹.

3- الدوافع الاقتصادية:

من أبرز الدوافع الاقتصادية التي ساعدت في بروز ظاهرة التهرب الضريبي نجد²:

➤ الوضعية الاقتصادية للمكلف:

يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات، حيث تتخفض المداخل وتصبح الضريبة تشكل عبئاً ثقيلاً على المكلف مما يدفعه إلى تجنب تسديدها هذا في حالة الأزمات، أم في حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزيد المداخل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح.

➤ الوضعية الاقتصادية العامة:

ترتفع مداخل الأفراد في فترة الإنعاش الاقتصادي وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية، فيتحمل المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها إلى الخزينة، مما يؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي، أما في فترات الركود الاقتصادي ينتشر السوق الموازي، ويؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني، والملاحظ أن معدلات التهرب الضريبي في الدول النامية أعلى من الدول المتقدمة، وهذا سبب مساس الضريبة في الدول النامية بالدخول المنخفضة فيلجأ الممول في هذه الدول إلى التهرب من الضريبة، لأنها تشكل عبئاً كبيراً عليه بسبب ضعف دخله.

4- الأسباب الجبائية:

تشمل الأسباب الجبائية ما يلي³:

➤ عدم استقرار التشريعات الجبائية:

يعود للتعديلات المتوالية والمختلفة، وكذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية، فهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظف والإدارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي.

¹ عبد الواحد عطية، "مبادئ واقتصاديات المالية العامة"، دار النهضة العربية، مصر، 2000، ص80.
² مرسى السيد حجازي، "مبادئ الاقتصاد العام"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 2000، ص36.
³ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسية المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1972، ص237.

➤ تعقد التشريعات والقواعد الضريبية:

إن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع سعرها يجعل وطئتها تشتت على المكلف، فيكون ذلك حافز للتهرب منها والثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة وازداد عبئها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها. بالإضافة إلى ضعف وعدم صرامة القوانين في معاقبة المتهربين، فإذا قلت احتمالات القبض وانخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة والقبض، سيؤدي هذا في النهاية إلى فتح الطريق باتجاه مزيد من جرائم التهرب.

5- الأسباب الإدارية:

إن تحقيق أهداف السياسة الضريبية يتطلب النظر إلى إمكانيات التطبيق، فقد لا يكون مجدياً فرض ضرائب جديدة أو رفع معدلات الضرائب إذا كانت تفتقر إلى وسائل تنفيذها، لأن هذا سيزيد الأمر تعقيداً، فالأمر هنا يتعلق بكفاءة الإدارة الضريبية، إذ أن النقص الموجودة فيها هي التي تحد من كفاءتها، ومنه تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي. وتتجلى أهم هذه النقص في¹:

- ضعف الوسائل المادية والمالية، النقل، الرواتب والحوافز والتي مازالت لا تشبع رغبة العاملين، مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه؛
- ضعف الإمكانيات البشرية سواء من الجانب الكمي، والتمثل في نقص عدد المستخدمين (أعوان الرقابة) مقارنة مع ارتفاع عدد المكلفين والملفات المعروضة للدراسة أو الجانب النوعي الذي يرجع إلى ضعف التأهيل والكفاءة، بسبب نقص المدارس المختصة في تكوين إطارات في التحقيق والرقابة الجبائية؛
- تعقد وكثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية اتجاه الضريبة.

ثالثاً: آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضرائب الممول الرئيسي لخزينة الدولة لذلك فإن محاولة التملص من دفعها سوف ينقص حتماً من دورها التمويلي مما يؤثر سلباً على التنمية المستدامة وخلق مناصب شغل جديدة و تتجسد هذه الآثار في عدة مجالات مختلفة: مالية، اقتصادية واجتماعية.

إن الضريبة وسيلة لإعادة توزيع و تنظيم الاقتصاد، فالمكلفين المتهربين يشكون خسارة كبيرة على المجتمع بصفة عامة و التنمية المستدامة بصفة خاصة، فأهمية التهرب الجبائي و الآثار الناتجة عنه هي

¹ عبد المجيد قدي، "دراسات في علم الضرائب"، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص21.

في الحقيقة مؤشرات يجب الأخذ بها لإصلاح الأوضاع على جميع المستويات الاقتصادية، الاجتماعية و المالية.

1- الآثار المالية:

يعتبر القيد المالي من أهم القيود التي تقف في وجه كل إستراتيجية تنموية أو برنامج للإنعاش الاقتصادي، فلا يمكن الحديث عن الأهداف و الانجازات دون الحديث عن التمويل. أمام أهمية الجباية العادية في تمويل الخزينة العمومية باعتبارها المورد الأساسي يأتي التهرب الجبائي للحد من ذلك، فللتهرب الأثر المباشر على الخزينة العمومية بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، و يترتب عن ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل وخلق مناصب شغل جديدة.

إن نقص الأموال في الخزينة العمومية يؤدي إلى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة والتي تساهم في خلق مناصب شغل جديدة¹، فالدولة في مسارها التنموي في حاجة إلى مداخيل و موارد لتغطية نفقاتها فنقص الإيرادات يؤدي إلى وقوع اختلال مالي و منه العجز في الميزانية العمومية و التي تشترط أن تتوازن إيراداتها مع نفقاتها، خاصة أمام لجوء الكثير من الدول النامية بدرجة كبيرة للاعتماد على الضرائب غير المباشرة و المتعلقة بالاستهلاك و الإنفاق و التي لا يمكن التحكم فيها باعتبارها غير عادلة، فالفجوات التي تسجلها الميزانية العامة للدولة تعود في اغلب الأحيان إلى نقص في المردود الضريبي الناتج عن التهرب.

لقد أضحى التهرب الضريبي عاملا من العوامل المؤثرة في المجال الاجتماعي ما دام يهدف إلى حرمان الخزينة العامة من أموال ضخمة تستخدمها الدولة لمعالجة المشاكل المختلفة وخاصة مشكلة البطالة. وعليه نرى أن التهرب الضريبي من خلال الآثار السيئة التي يخلقا على المجتمع يحتاج إلى إرادة قوية من طرف الدولة لمجابهته قصد التخفيف من الازمات التي تعاني منها الدولة ومنها مشكلة البطالة ولا يتأتى ذلك إلا بنشر ثقافة الوعي الجبائي لدى جميع الفئات الاجتماعية وتقوية فعالية جهاز الرقابة الجبائية.

2- الآثار الاقتصادية:

كل حقيقة تقوم على تأثيرات متبادلة، فالتخلف الاقتصادي بإمكانه أن يكون حاجزا دون فعالية تدخل الجباية في الاقتصاد، كما أن الهيكل الجبائي يستطيع بدوره أن يساهم في التأخر الاقتصادي للبلاد،

¹ أحمد جامع، "علم المالية: فكر المالية العامة"، دار النشر العربية، القاهرة، 1975، ص248

فالضريبة هي المورد الأساسي لخدمة الأهداف التنموية لكونها أساسية ترتفع بارتفاع المداخل و المبادلات و تنخفض بانخفاضها، فمن الملاحظ أن الآثار المالية تترتب عنها آثار اقتصادية مدمرة التي تضعف إمكانية الادخار و الاستثمار و التقليل من فرص التنمية و الإخلال بمبدأ المنافسة فهي تعتبر كمنظم للنشاط الاقتصادي، و يمكن تحليل هذا من خلال العناصر التالية:¹

عرقلة المنافسة: التهرب الجبائي لا يشجع مجهودات الرفع من الإنتاجية فالمكلف الذي يسعى للرفع من المداخل بتحسين طرق الإنتاج و تسيير متقن يتردد لذلك في لحظة إدراكه لأكبر السبل التي يمنحها له التهرب الجبائي حيث أن المؤسسة التي تريد توسيع مشروعاتها و زيادة أرباحها و إنتاجها فإنها لا تتردد في ذلك متى وجدت الفرصة ممكنة و بالتالي فإن المؤسسة تلجأ إلى التهرب للحصول على وسائل تمويلية هائلة كفيلة بتقوية مكانتها في هذه الأسواق و ذلك ببيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع أسعار المنافسين لها من المؤسسات الأخرى، بخلاف التي تسدد مستحققاتها كاملة و توجيه جهودها من أجل تحسين الإنتاجية في جو يسوده التهرب الجبائي، فالتهرب يساهم بشكل مباشر في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي و خلق منافسة غير شريفة بين المؤسسات من خلال التأثير على السير الحسن للسوق المحلي، فهي لا تحفز المجهودات الموجهة لرفع الإنتاجية و القيمة المضافة، و من الأمثلة الواضحة التي يمكن الاستدلال بها في حالة الجزائر تلك المتعلقة بالمؤسسات الاقتصادية العمومية و المؤسسات الخاصة على التوجه نحو السوق، يعمل أصحاب المؤسسات الخاصة على التوجه نحو التهرب الذي يمكنهم من امتلاك رؤوس أموال ضخمة تساعد على التوسع في نشاطهم و تلك على حساب المؤسسات العمومية التي لا تملك أي مجال أو فرص للتهرب، و هو ما ولد ظهور المنافسة غير الشريفة، غير القانونية و غير الشفافة، و هذا ما يجعل مؤسسات تتحمل ضغطا عاليا على حساب مؤسسات أخرى من خلال تجنب دفع الضرائب المفروضة عليها.

عرقلة النمو الاقتصادي:

يمكن للتهرب أن يساهم في تراجع النمو الاقتصادي و ذلك عندما يسمح لنوع من المؤسسات ذات إنتاجية ضعيفة للحفاظ على وجودها رغم منافسة المؤسسات ذات إنتاجية كبيرة و هذا النوع من المؤسسات يشجع

¹ Phéniphanh Ngaosyath, le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, librairie de jurisprudence, 1974,p :05.

على النمو الاقتصادي السري الذي يخلق مشاكل جمة تحول دون السير الحسن للاقتصاد الوطني و الذي يمثل الإيرادات و المداخل غير المعلنة أو غير المصرح بها للهيئة الجبائية المعنية.

غياب عنصر الثقة:

قد يكون سببا في فقدان الثقة أثناء المعاملات المالية و التجارية من إبرام الصفقات و العقود و ما إلى ذلك من الممارسات القانونية التي تقتضيها مصالح الأفراد حيث يعلم كل واحد منهم بان الطرف الآخر يمكنه القيام بتسجيلات خاطئة لأسباب جبائية و بالتالي فالتهرب الجبائي يساهم في التقهقر أمانة الأعمال.

تثبيت و تعميق الفوارق الاجتماعية:

يزيد التهرب الجبائي من وجود الظلم الاجتماعي فكما تفاقت هذه الظاهرة كلما نقصت الإيرادات التي تحققها الخزينة العمومية و للاحتفاظ بهامش الأمان، تقوم الدولة بزيادة نسبة الاقتطاعات الجبائية للحصول على إيرادات إضافية من أجل ذلك، المكلفون بالضريبة الذين لا يقومون بعملية التهرب الجبائي يتحملون تكلفة ضريبية أكبر مقارنة بالتي يشاركون بها و هم في اغلب الأحيان أصحاب المداخل الضعيفة الذين لا يستطيعون التهرب من دفع مستحقاتهم المفروضة عليهم ذلك لأنها تقتطع مباشرة من دخلهم (الاقتطاع من المصدر).

و كذلك دفع الضرائب غير المباشرة التي تفرض على السلع الاستهلاكية فمن الملاحظ أن المتهربين من الضرائب هم في اغلب الأحيان أفراد يتميزون بمستوى معيشي جيد و يستفيدون بأموالهم لدى السلطات لعدم الوقوع في العقاب الشيء الذي يزيدهم تلاحما، هذه الحالة أو الوضعية تثبت الفوارق بين المكلف " المتهرب" و المكلف " النزيه" و تزيد من حدتها.

تدهور الحس الجبائي عند المكلف:

إن انتشار التهرب و الخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس المدني بصفة عامة و الحس الجبائي بصفة خاصة فلا يمكن تفضيل النفع العام عن الخاص إذا كان المكلف يقبل مبدئيا إمكانية إنقاص أو تخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع.

بذلك فان التهرب الجبائي هو عامل من عوامل تلاشي و اندثار الحس المدني، و هكذا فالتهرب الجبائي يهدم سلطة الدولة و تعود المواطن على العيش بالمخالفة ففي الواقع أن التهرب يتجلى في التخلي عن المواطنة الجبائية، غير انه مهما يكن الأثر فهو واحد و التي نلاحظها على جميع المستويات و الميادين، الاقتصادي، الاجتماعي و المالي.

أسئلة للتقويم

- ما هو الفرق بين التهرب والغش الضريبي؟
- ماهي أهم الأسباب التي أدت الى استفحال ظاهرة التهرب والغش الضريبي؟
- أذكر مع الشرح أهم آثار هذه الظاهرة على الاقتصاد الوطني؟
- في نظرك ماهي الحلول المستعملة للحد من هذه الظاهرة؟

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

1. المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. أبو منصف، "مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة"، دار المحمدية، الجزائر، بدون سنة نشر.
2. أحمد جامع، "علم المالية: فكر المالية العامة"، دار النشر العربية، القاهرة، 1975
3. بكري كامل، "التنمية الاقتصادية"، الدار الجامعية، بيروت، 1988.
4. بن داود إبراهيم، "الرقابة المالية على النفقات العمومية"، القاهرة، دار الكتاب، 2009
5. حازم الببلاوي، "دور الدولة في الاقتصاد"، دار الشروق، الطبعة الأولى، القاهرة، 1998 .
6. حامد عبد المجيد دراز، وآخرون، "مبادئ المالية العامة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
7. حسين حسين شحاتة، "جريمة المال العام"، دار النشر للجامعات، مصر، 1991
8. خالد أحمد المشهداني، نبيل إبراهيم الطائي، "مدخل الى المالية العامة"، دار الأيام، الأردن، 2015.
9. خالد شحادة خطيب، أحمد زهير شامية، "أسس المالية العامة"، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2005 .
10. الرائد محمد مهنا العلي، "الوجيز في الإدارة العامة"، الرياض: الدار السعودية للنشر والتوزيع، 1982
11. رفعت المحجوب، المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1987
12. زينب حسن عوض الله، "مبادئ المالية العامة"، الدار الجامعية، بيروت، 1994..
13. سليمان حمدي، "الرقابة الادارية والمالية على الاجهزة الحكومية دراسة تحليلية تطبيقية"، مكتبة دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، 1998
14. سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2000.
15. الصحن محمد عبد الفتاح، "مبادئ واسس المراجعة"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1974
16. طارق الحاج، "المالية العامة"، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
17. عادل فليح العلي، "المالية العامة والتشريع المالي الضريبي"، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

18. عبد الرؤف جبار، "الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية"، لبنان، دار النهضة العربية، 2004

19. عبد الغفور ابراهيم أحمد، "مبادئ الاقتصاد والمالية العامة"، دار زهران، عمان، الأردن، 2009.

20. عبد المجيد قدي، "المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية: دراسة تحليلية تقييمية"، ديوان

21. عبد المجيد قدي، "دراسات في علم الضرائب"، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011

22. عبد المطلب عبد الحميد، "اقتصاديات المالية العامة"، الدار الجامعية، مصر، 2005.

23. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسية المالية، دار النهضة الع برية للطباعة والنشر، لبنان، 1972.

24. عبد الواحد عطية، "مبادئ واقتصاديات المالية العامة"، دار النهضة العربية، مصر، 2000.

25. علي زغود، "المالية العامة"، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

26. غازي عبد الرزاق النقاش، "المالية العامة"، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان ،الأردن

2010

27. فليح حسن خلف، "المالية العامة"، ط1، عالم الكتب الحديث،الأردن، 2008.

28. محرز محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008

29. محمد الساحل، "المالية العامة"، الطبعة الأولى، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2017.

30. محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، "المالية العامة"، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.

31. محمد بودالي، "التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي"، شركة الأصاله للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008،

32. محمد حلمي مراد، "مالية الدولة"، جامعة عين شمس، القاهرة، 2006.

33. محمد طاقة، هدي العزاوي، "اقتصاديات المالية العامة"، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة،

الأردن، 2010

34. محمد عبد العزيز عجيبة ،محمد علي الليثي، " التنمية الاقتصادية: مفهوما نظرياتها سياساتها

" ،مؤسسة شباب الجامعة، مصر ، 1994

35. محمد عبد العزيز عجيبة، إيمان عطية ناصف، " التنمية الاقتصادية :دراسات نظرية وتطبيقية"، كلية التجارة ،مصر 2002.

36. محمد عوف الكفراوي، "الرقابة المالية، النظرية والتطبيق"، طبعة 2، مطبعة الانتصار لطباعة الاوفست، مصر، 2005
37. محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، "مبادئ المالية العامة"، ط1، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2007.
38. مرسى السيد حجازي، "مبادئ الاقتصاد العام"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 2000.
39. المرسي السيد حجازي، "مبادئ الاقتصاد العام"، مصر، الدار الجامعية 2009
40. مصطفى الفار، "الادارة المالية العامة"، ط1، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008. المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
41. ميثم صاحب عجام، علي محمد مسعود، "المالية العامة بين النظري والتطبيق"، ط1، دار البداية، الأردن، 2015.

المطبوعات:

- 1- عبد الكريم بوغزالة أحمد، "محاضرات في المالية العامة"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016-2017، ص43-44
- 2- لوني نصيرة، ربيع زكريا، "محاضرات في المالية العامة"، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أكلي محند، البويرة، 2013-2014

الأطروحات والمذكرات:

1. تحيسن درويش، "إختلاس أموال الدولة"، بحث ماجستير كلية الحقوق، بن عكنون، 1996.
2. سناطور خالي، "رقابة على النفقات العمومية"، دراسة حالة المفتشية العامة للمالية، مذكرة تخرج المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، 2006.
3. عبد القادر موفق، "الرقابة المالية على البلدية، دراسة تحليلية نقدية"، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2015
4. عبد اللطيف مصيطفي، "تمويل التنمية في بلدان العالم الثالث بين اقتصاديات الاستدانة واقتصاديات الأسواق المالية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

II. المراجع باللغة الأجنبية:

1. A.Margairaz, la fraude fixale et ses succédanés, éd.vaudo Lausanne,1977.
2. Ahmed Silem ,Jean-Marie Albertini, « Lexique d'économie »,Dalloz,1999
3. C.R.Masson, la notion d'érosion fixale en droit intern Français, L.G.A.J, paris, 1990
4. Christian brief,comme fraude fixale, éd alain Mareon,Paris,1987.
5. Claude-Danièle ECHAUDÉMAISON – sous la direction– : « Dictionnaire d' économie et de sciences sociales » ,Nathan édition,1998.
6. Gary Bandy , Financial Management and Accounting in the Public Sector, Routledge; 1 edition (August 27, 2011) .
7. Martinez,J.C,la fraude fixale,éd PUF, paris, 1984
8. Maurice Dauverger, Finance Publiques, éd PUF, paris, 1986.
9. Phéniphanh Ngaosyvath, le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, librairie de jurisprudence, 1974
10. Pierre BEL TRAME , « la fiscalité en France »,HACHETTE LIVRE ,6 éme édition,1998
11. Rapport annuel 2017, « evolution économique et monétaire en Algérie », juillet,2018 .
- 12.Raymond MUZELLEC, « finances publiques », Editions dalloz,8 éme édition,1993 .